

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účtování organizační složky podniku zahraniční právnické osoby v České republice

Accounting of the Organizational Konstituent of an Offshore Corporate Body  
in the Czech Republic

Student: Bc. Hana Milanová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Lenka Halouzková, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci mimo příloh vypracovala samostatně. Přílohy mi byly dány k dispozici.

30. 4. 2010

Podpis:

## **OBSAH**

<b>1. ÚVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2. VŠEOBECNÁ CHARAKTERISTIKA ORGANIZAČNÍCH SLOŽEK .....</b>	<b>2</b>
2.1 Podnikání zahraničních právnických osob na území České republiky .....	2
2.2 Definice organizační složky podniku .....	2
2.3 Právní povaha organizační složky podniku zahraniční PO .....	4
2.4 Povaha organizační složky podniku zahraniční právnické osoby z pohledu daňového práva .....	4
2.5 Zřízení organizační složky podniku zahraniční právnické osoby .....	5
2.6 Zápis organizační složky podniku zahraniční právnické osoby do obchodního rejstříku .....	7
2.7 Označení organizační složky podniku zahraniční právnické osoby .....	10
2.8 Sídlo organizační složky podniku zahraniční právnické osoby .....	12
2.9 Vedoucí organizační složky podniku zahraniční právnické osoby .....	12
2.10 Předmět podnikání .....	13
2.11 Zrušení (ukončení činnosti) organizační složky podniku zahraniční právnické osoby .....	14
<b>3. SPECIFIKA ÚČTOVÁNÍ ORGANIZAČNÍ SLOŽKY .....</b>	<b>17</b>
3.1 Úvod do účtování organizační složky podniku zahraniční právnické osoby v České republice .....	17
3.2 Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek .....	18
3.2.1 DNM a DHM .....	18
3.3 Účtová třída 1 - zásoby .....	20
3.4 Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry .....	22
3.5 Účtová třída 3 - zúčtovací vztahy .....	24
3.6 Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky .....	29
3.7 Účtová třída 5 - Náklady .....	30
3.8 Účtová třída 6 - Výnosy .....	32
3.9 Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty .....	33
3.10 Závěrečné shrnutí 3. kapitoly .....	34
<b>4. PRAKTICKÁ APLIKACE ÚČTOVÁNÍ V KONKRÉTNÍ ORGANIZAČNÍ SLOŽCE .....</b>	<b>36</b>
4.1 Popis konkrétní organizační složky podniku zahraniční právnické osoby v České republice .....	36
4.2 Konkrétní vybrané účetní případy organizační složky .....	37
4.2.1 Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek .....	38
4.2.2 Účtová třída 1 - Zásoby .....	39
4.2.3 Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry .....	40
4.2.4 Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy .....	42
4.2.5 Účtová třída 5 - Náklady .....	50
4.2.6 Účtová třída 6 - Výnosy .....	53
4.2.7 Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty .....	53
4.3 Závěrečné shrnutí 4. kapitoly .....	55
<b>5. ZÁVĚR .....</b>	<b>56</b>
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b>	
<b>SEZNAM ZKRATEK</b>	
<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	

## SEZNAM PŘÍLOH

# 1. Úvod

V rámci světové globalizace se zahraniční trh stále více otevírá a v této době již není ojedinělým případem, aby si společnosti zakládaly své organizační složky v zahraničí. Proto si myslím, že je důležité se zabývat také tím, jak vlastně tyto organizační složky účtovat. Jelikož žiji v České republice, zaměřila jsem se konkrétně na účtování organizační složky zahraniční právnické osoby v České republice.

Problematika účtování organizačních složek zahraniční právnické osoby vyplývá hlavně z neexistence odborné literatury, která by se přímo tomuto účetnictví věnovala. I když je účetnictví organizačních složek zahraniční právnické osoby velice podobné účetnictví české právnické osoby, nachází se v něm několik záludností, které nejsou nikde upraveny.

Cílem mé diplomové práce je tedy analyzovat všechny aspekty účetnictví organizační složky zahraniční právnické osoby tak, aby tato práce mohla sloužit jako komplexní návod pro účetní, které mají organizační složku účtovat.

Diplomová práce je rozčleněna do tří hlavních kapitol. V druhé kapitole se budu věnovat všeobecné charakteristice organizačních složek a její právní úpravě. Ve třetí kapitole se budu zabývat všeobecným popisem účetnictví organizačních složek a upozorněním na odlišnosti od účtování české právnické osoby. Čtvrtá kapitola je zaměřena prakticky, tj. na aplikaci teorie účetnictví na konkrétní organizační složku zahraniční právnické osoby OS spol. Hart Sp.z o.o.

Při zpracování diplomové práce jsem použila metodu popisu, analýzy a syntézy.

Vlastní názory a závěry autorky jsou vyznačeny kurzívou.

## **2. Všeobecná charakteristika organizačních složek**

V diplomové práci se zabývám účtováním organizační složky podniku zahraniční právnické osoby (dále jen „PO“) v České republice (dále jen „ČR“). Dříve, než se však budu věnovat konkrétní problematice účtování, druhou kapitolu věnuji všeobecné charakteristice zahraničních organizačních složek podniku a jejich podnikání na území ČR.

### **2.1 Podnikání zahraničních právnických osob na území České republiky**

Zahraniční PO je podle § 21 odst. 2 Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „ObchZ“) PO se sídlem mimo území ČR. Pokud má tato zahraniční PO podnik nebo jeho organizační složku (dále jen „OS“) umístěnou na území ČR a ta vykonává samostatně pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost soustavnou činnost za účelem dosažení zisku, hovoříme o podnikání zahraničních PO na území ČR.

Podnikem zahraniční osoby rozumíme soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náležející věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit.

OS podniku zahraniční osoby je taková složka podniku, která má obdobné postavení jako odštěpný závod tuzemské osoby podnikatele a zapisuje se do obchodního rejstříku.

V případě, že má zahraniční PO oprávnění podnikat v zahraničí, pokládá se za podnikatele i podle ObchZ a podle § 21 odst. 1 může na území ČR podnikat za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako české PO. Existují však výjimky, které mohou být stanoveny zákonem. Za jednu takovou výjimku lze považovat § 21 odst. 4 ObchZ, ukládající zahraničním PO povinnost zapsat zřízenou OS podniku do obchodního rejstříku jako předpoklad vzniku podnikatelského oprávnění. Zahraniční PO nemohou být co do podmínek a rozsahu podnikání na našem území diskriminovány ani zvýhodňovány oproti českým PO. Tato zásada reciprocity je zakotvena nejen v obchodním, ale i v živnostenském zákoníku.

### **2.2 Definice organizační složky podniku**

V předešlé kapitole jsem se zmínila, že zahraniční PO může podnikat na území ČR buďto prostřednictvím podniku nebo prostřednictvím OS podniku. Tato práce se však zabývá

účtováním OS zahraniční PO a proto se v následujícím textu již problematice podnikání prostřednictvím podniku nevěnuji.

ObchZ nám definici pojmu „organizační složka podniku” nenabízí, avšak definuje výraz „odštěpný závod” a popisuje podobnost mezi odštěpným závodem a jinou OS. Paragraf 7 odst. 1 a 2 ObchZ stanoví, že odštěpným závodem je taková OS podniku, která je jako odštěpný závod zapsána v obchodním rejstříku a dále, že obdobné postavení jako odštěpný závod má i jiná OS podniku, jestliže zákon stanoví, že se zapisuje do obchodního rejstříku.

OS zahraničního podniku se řadí pod tuto jinou organizační složku právě proto, že se zapisuje do obchodního rejstříku. Stejně tak se do obchodního rejstříku zapisuje i odštěpný závod, který je také OS podniku. Přestože je podstata odštěpného závodu i OS podniku stejná, protože se jedná v obou případech o administrativně technickou, majetkově oddělenou část podniku podnikatele, lze mezi nimi nalézt určité rozdíly:

- „jako odštěpný závod se v praxi označuje OS podniku podnikatele se sídlem, resp. bydlištěm na území ČR. V případě OS podniku zahraniční PO se jedná o OS podniku zahraničního subjektu, tj. osoby se sídlem, resp. bydlištěm mimo území ČR,
- skutečnosti, které se zapisují do obchodního rejstříku, jsou v obou případech odlišné. Je tomu tak proto, že zatímco v případě odštěpného závodu je podnikatel zpravidla již zapsán v českém obchodním rejstříku, u zápisu OS podniku zahraniční PO do obchodního rejstříku se zároveň jedná o zápis jednotlivých skutečností o samotné zahraniční PO do českého obchodního rejstříku.“<sup>1</sup>

OS podniku zahraniční PO je tedy ucelenou, organizovanou, samostatnou částí podniku zahraniční PO umístěné na území ČR za účelem rozvoje podnikatelské činnosti. Skládá se z vedoucího a dalších zaměstnanců a pracovníků, části hmotných a nehmotných složek podniku. Protože se tedy jedná pouze o část podniku, je možné, aby podnikatel k jednomu podniku zřídil i více OS.

---

<sup>1</sup> KAŇKA, J. *Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby*. 1. vyd. Praha: LINDE, 2005. 96 s. ISBN 80-86131-54-8., str. 17

## **2.3 Právní povaha organizační složky podniku zahraniční PO**

Jelikož se nejedná o OS zahraniční PO, tedy o její část, nýbrž o část jejího podniku, nemá OS podniku zahraniční právnické osoby právní subjektivitu.

Na základě § 5 odst. 2 ObchZ definujeme podnik jako věc hromadnou, z čehož vyplývá, že podnik není subjektem právních vztahů, nýbrž jejich předmětem. Jestliže je tedy OS podniku jeho částí, pak i ona nemůže být subjektem právních vztahů. Zřízením OS podniku zahraniční PO proto nevzniká nový právní subjekt.

Ze skutečnosti, že OS podniku zahraniční PO nemá právní subjektivitu, vyplývá, že nemá ani způsobilost k právním úkonům a nemůže se tedy smluvně zavazovat. Proto jako smluvní strana vždy vystupuje zahraniční PO.

OS podniku zahraniční PO nemá ani způsobilost být účastníkem řízení. Tuto způsobilost má totiž pouze ten, kdo má právní subjektivitu a procesní způsobilost. To znamená, že účastníkem před soudem bude vždy zahraniční právnická osoba a to i v případě sporu týkajícího se její OS.

## **2.4 Povaha organizační složky podniku zahraniční právnické osoby z pohledu daňového práva**

V daňových právních předpisech pojem OS podniku zahraniční PO nenalezneme, avšak nalezneme zde pojem stálá provozovna, což je právní institut daňového práva, který se OS podniku zahraniční PO bezprostředně dotýká.

V daňové terminologii se pojem stálá provozovna používá ve vazbě na zdanění příjmů, které daňovému rezidentovi jednoho státu plynou z výkonu činností, které provozuje v jiném státě. Za stálou provozovnu je považováno místo k výkonu činnosti daňových nerezidentů na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Tedy i OS podniku zahraniční PO, kde zahraniční osoba zpravidla vykonává svou činnost, kterou vyvíjí na území ČR.

„OS zahraniční osoby i přes povinný zápis do obchodního rejstříku nemá vlastní právní subjektivitu, subjektem práva je zahraniční osoba. Podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku jsou povinni vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným zvláštním právním předpisem, jímž je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a



související právní předpisy. To znamená, že OS zahraniční osoby je povinna vést účetnictví podle českých právních předpisů a výsledek jejího hospodaření na území ČR musí být prokazatelný. Stejně jako tuzemské osoby musí zahraniční osoba v ČR podat daňové přiznání, a to podle předpisů platných v ČR.“<sup>2</sup>

Ne vždy, však musí být OS podniku místem výkonu činnosti zahraniční PO, nýbrž pouze jakýmsi administrativním centrem a místem výkonu činnosti může být jiné místo, např. dílna nebo staveniště. V tomto případě je takové místo stálou provozovnou podle daňového práva. OS podniku a stálá provozovna tak mohou existovat zcela nezávisle na sobě a existence jedné nepodmiňuje existenci druhé. Jsou-li splněny podmínky dle obchodního zákoníku, vzniká OS podniku zahraniční PO, jsou-li splněny podmínky dle zákona o daních z příjmů, vzniká stálá provozovna.

## **2.5 Zřízení organizační složky podniku zahraniční právnické osoby**

Zřízení OS podniku zahraniční PO se skládá ze tří hlavních fází:

- rozhodnutí o zřízení organizační složky podniku (kap. 2.5),
- získání živnostenského, popřípadě jiného oprávnění k podnikání na území ČR (kap. 2.10),
- zápisu organizační složky podniku do obchodního rejstříku (kap. 2.6).

O zřízení OS rozhoduje zahraniční PO, která bývá v praxi označována jako zřizovatel. Posouzení, zda je oprávněn toto rozhodnutí učinit statutární orgán nebo valná hromada zahraniční PO vychází z právního řádu, podle něhož byla zahraniční PO založena. Pokud právní řád neobsahuje taková pravidla, je to statutární orgán, který je oprávněn učinit rozhodnutí o zřízení OS.

Z právního řádu, popř. ze zakladatelského či jiného obdobného dokumentu zahraniční PO také vyplývá forma rozhodnutí. Nejsou-li taková pravidla stanovena, pak s ohledem na to, že:

- má být do sbírky listin uloženo rozhodnutí o jmenování vedoucího OS podniku, a takové rozhodnutí (v případě jmenování prvního vedoucího) je

---

<sup>2</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5., str. 77

zpravidla součástí rozhodnutí o zřízení OS podniku § 38i odst. 1, písm. b) ObchZ,

- § 32 odst. 2 ObchZ ukládá povinnost rejstříkovému soudu předložit listiny o skutečnostech, které mají být zapsány do obchodního rejstříku.

Rozhodnutí o zřízení OS může být jak v písemné, tak v ústní formě (nestanoví-li právní řád, resp. Zakladatelský či jiný obdobný dokument zahraniční právnické osoby jinak). Doporučuje se, aby rozhodnutí o zřízení OS podniku mělo písemnou formu.

Obsah rozhodnutí bude také záviset na právním řádu, popř. zakladatelském či jiném obdobném dokumentu zahraniční PO. Nejsou-li taková pravidla stanovena, pak s ohledem na to, že rozhodnutí o zřízení OS podniku zahraniční PO je listinou, která prokazuje skutečnosti, jež mají být do obchodního rejstříku zapsány (§ 32 odst. 2 ObchZ). Takovéto rozhodnutí by mělo obsahovat veškeré údaje, které se v rámci zápisu OS podniku do obchodního rejstříku zapisují.

Tyto údaje můžeme rozdělit do dvou skupin:

- údaje týkající se OS podniku:
  - označení a sídlo OS podniku,
  - identifikační číslo OS podniku,
  - vedoucí OS podniku,
  - předmět podnikání, resp. činnosti OS podniku.
- údaje týkající se zahraniční právnické osoby:
  - obchodní firma,
  - právní forma,
  - výše upsaného základního kapitálu v příslušné měně, pokud se podle práva státu, kterým se zahraniční PO řídí, vytváří,

- právo státu, kterým se zahraniční PO řídí,
- údaj o zápisu a číslo zápisu zahraniční PO v obchodním rejstříku nebo jiné obdobné evidenci, přikazuje-li právo státu, kterým se zahraniční právnická osoba řídí, tento zápis,
- statutární orgán, resp. jeho členy.

U OS podniku zahraniční osoby, která má sídlo v některém z členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, se do obchodního rejstříku nezapisuje označení a sídlo (umístění) podniku nebo jeho OS, neliší-li se od názvu nebo firmy zahraniční osoby.

## **2.6 Zápis organizační složky podniku zahraniční právnické osoby do obchodního rejstříku**

Povinnost zápisu OS podniku zahraniční PO do obchodního rejstříku vyplývá z § 21 odst. 4 ObchZ a dále z jednotlivých ustanovení ObchZ, která stanoví základní skutečnosti, jež se do obchodního rejstříku zapisují v rámci zápisu OS podniku.

Zápisem OS podniku do obchodního rejstříku vzniká oprávnění zahraniční PO k podnikání na území ČR v rozsahu předmětu podnikání zapsaném do obchodního rejstříku, aniž by vznikl nový právní subjekt.

Jelikož se do obchodního rejstříku v rámci zápisu OS podniku zapisují také zákonem stanovené skutečnosti o zahraniční PO, je tak třetím osobám umožněn přístup k základním informacím o zahraniční PO, která podniká na území ČR.

Rejstříkové řízení, v němž rejstříkový soud rozhoduje o zápisu OS podniku do obchodního rejstříku, se zahajuje na návrh podaném na příslušném formuláři, který podává zahraniční PO. Řízení lze zahájit i bez návrhu, pokud má být dosaženo shody mezi zápisem v obchodním rejstříku a skutečným stavem.

Obsahovými náležitostmi návrhu jsou:

- určení příslušného rejstříkového soudu,

- označení navrhovatele,
- označení zástupce navrhovatele, je-li v rejstříkovém řízení zastoupen,
- označení listin osvědčujících zapisované skutečnosti,
- označení skutečností, jež mají být do obchodního rejstříku zapsány,
- podpis navrhovatele resp. jeho zástupce a datum.

Návrh na zápis OS podniku se všemi náležitostmi se adresuje místně a věcně příslušnému rejstříkovému soudu, který musí být v návrhu označen.

Navrhovatelem zápisu OS podniku do obchodního rejstříku a jediným účastníkem rejstříkového řízení je zahraniční PO jako navrhovatel., který se však může nechat v rejstříkovém řízení zastoupit svým zmocněncem.

Zahraniční PO má povinnost podle § 32 odst. 2 ObchZ doložit návrh na zápis OS podniku zahraniční PO příslušnými listinami o skutečnostech, které mají být do obchodního rejstříku zapsány, a listinami, které se zakládají do sbírky listin. O jaké listiny se jedná, vyplývá jednak z „přehledu příloh k formuláři č. 7 OS nebo podnik zahraniční osoby“, který je přílohou vyhlášky č. 250/2005 Sb., o závazných formulářích na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku, jednak z jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku.

Fakultativně se v návrhu uvádí den zápisu OS podniku do obchodního rejstříku. Pokud není uveden, provede rejstříkový soud zápis OS podniku do obchodního rejstříku ve lhůtě dle § 200db odst. 1 Zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „OSŘ“), resp. dle čl. V zák. č. 216/2005 Sb., jestliže zejména údaje o skutečnostech, které se zapisují, jsou doloženy listinami, které vyžaduje obchodní zákoník a vyhláška č. 250/2005 Sb., o závazných formulářích na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku, a jestliže bylo předloženo oprávnění k vykonávání zapisovaného předmětu podnikání, respektive činnosti (§ 200da odst. 1 OSŘ). Zápis se neprovede k navrženému dni také tehdy, pokud rejstříkový soud provedl zápis OS podniku později, a to ať již ve lhůtě dle § 200db odst. 1 OSŘ, respektive dle čl. V. zák. č. 216/2005 Sb., nebo na základě § 200db odst. 3 OSŘ. Rejstříkový soud provede zápis ke dni uvedenému v návrhu, nejdříve však ke dni jeho provedení (§ 200da odst. 6 OSŘ).

Poslední podstatná náležitost návrhu na zápis OS podniku zahraniční PO do obchodního rejstříku je podpis a datum.

Jak již bylo uvedeno, přikládají se k návrhu na zápis OS podniku zahraniční PO do obchodního rejstříku vedle listin, kterými se prokazují jednotlivé zapisované skutečnosti, i další listiny týkající se zahraniční PO, respektive její OS podniku, o kterých ObchZ stanoví, že se zakládají do sbírky listin (§ 38i odst. 1 písm. b) a p), odst. 2 ve spojení s § 38j odst. 1, respektive 2 ObchZ).

Z § 38j odst. 1 písm. a), respektive odst. 2 ObchZ vyplývá, že se do sbírky listin zakládají i účetní záznamy týkající se zahraniční PO v souladu s povinností jejich kontroly, zpracování a zveřejnění podle právního řádu, jímž se tato zahraniční PO řídí. Jednotlivé účetní doklady, které se zakládají do sbírky listin, tak mohou být rozdílné s ohledem na právní řád, podle kterého byla zahraniční PO založena. „Jestliže tyto účetní záznamy nejsou vypracovány v souladu s předpisy práva Evropských společenství nebo rovnocenným způsobem a jde-li o OS (pobočky) zahraničních úvěrových a finančních institucí, rovněž v případě, že není splněna podmínka vzájemnosti, uloží se do sbírky listin také účetní záznamy, které se vztahují k činnosti OS, uvedené v § 38i odst. 1 písm. c).“<sup>3</sup> To znamená, že se do sbírky listin budou ukládat také následující účetní záznamy:

- výroční zprávy,
- řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, pokud nejsou součástí výroční zprávy, vyžaduje-li jejich vyhotovení tento zákon nebo zvláštní právní předpis,
- návrh rozdělení zisku a jeho konečná podoba nebo vypořádání ztráty, pokud nejsou součástí řádné účetní závěrky,
- zpráva auditora o ověření účetní závěrky,
- zpráva o vztazích mezi propojenými osobami podle § 66a odst. 9; na listině obsahující rozvahu (bilanci) musí být uvedeny také identifikační údaje osob, které ji podle zákona ověřují.

---

<sup>3</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 38j odst. 1 písm. a)

To však vždy v případě, že ObchZ nebo jiný zvláštní předpis stanoví povinnost tyto účetní doklady vyhotovovat.

Každá OS podniku zahraniční PO má ve sbírce listin vytvořenu zvláštní složku, do které se zakládají listiny, o kterých ObchZ stanoví, že se zakládají do sbírky listin (§ 27 odst. 3 ObchZ).

Pokud má zahraniční PO zřízeno více OS na území ČR, je pro každou z nich zřízena ve sbírce listin jedna složka.

„Listiny, jimiž se dokládají zapisované skutečnosti a které se neukládají do sbírky listin, a dále listiny ukládané do sbírky listin podle § 38i odst. 1 písm. h), i), j), k), l) a p), § 38i odst. 2 a § 38j vyhotovené v cizím jazyce se předkládají v originálním znění a současně v překladu do jazyka českého, ledaže rejstříkový soud sdělí podnikateli, že takovýto překlad nevyžaduje; takové sdělení může rejstříkový soud učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet řízení v budoucnu. Je-li vyžadován překlad a jedná-li se o překlad z jazyka, který není úředním jazykem nebo některým z úředních jazyků členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, musí být překlad úředně ověřen.“<sup>4</sup>

## **2.7 Označení organizační složky podniku zahraniční právnické osoby**

Označením OS podniku se rozumí její název, nejedná se o obchodní firmu, tedy o název, pod kterým je podnikatel zapsán v obchodním rejstříku a pod kterým činí právní úkony, a tedy ani o název zahraniční PO. Mezi označením OS a obchodní firmou je třeba striktně rozlišovat, neboť:

- obchodní firma je názvem podnikatele, který je subjektem práva. OS podniku však právní subjektivitu nemá a její označení je tedy označením části podniku podnikatele,
- právní režim obchodní firmy je oproti označení OS podniku v ObchZ detailně upraven,
- obchodní firmě je poskytována právní ochrana před jejím neoprávněným užíváním, zatímco označení OS podniku nikoli.

---

<sup>4</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 38k odst. 3

Označení OS podniku zahraniční PO se skládá z obchodní firmy zahraniční PO a z dodatku, že se jedná o OS podniku (§ 7 odst. 1. ve spojení s odst. 2 ObchZ).

**Obchodní firma** - pravidla pro vytvoření obchodní firmy zahraniční PO určuje právní řád státu, jímž se PO řídí. Z tohoto důvodu nemusí bezpodmínečně platit, aby součástí obchodní firmy zahraniční PO byl i dodatek označující její právní formu, jako je tomu u českých PO. Jestli tomu však tak je, pak označení OS podniku zahraniční PO obsahuje také dodatek o právní formě zahraniční PO (např. Auditor Consulting GmbH, organizační složka).

**Dodatek** - důsledkem toho, že obchodní zákoník nestanoví z jakých slov se má skládat dodatek obsahující údaj o tom, že se jedná o OS podniku, zapisuje se do obchodního rejstříku dodatek „organizační složka“. Toto používané spojení je však zřejmě jen důsledkem dřívější právní úpravy OS podniku obsažené v ObchZ a změněné novelou přijatou s cílem harmonizovat české obchodní právo s 11. směrnicí Rady. Před touto novelou ObchZ znal pouze pojem OS a pojem „OS podniku“ neznal. Při důsledném postupování podle § 7 odst. 1 ObchZ, kde je u odštěpného závodu dovětkem „odštěpný závod“, by měl dodatek u označení OS podniku správně znít „organizační složka podniku“.

V obchodním zákoníku také není řešena problematika rozlišení jednotlivých OS podniků zřízených jednou a tou samou zahraniční PO na území ČR. Toto rozlišení jednotlivých OS podniku jedné zahraniční PO musí být z povahy věci nejen možné, ale i nutné, neboť jedna zahraniční PO může mít vzhledem k obsahu a povaze OS podniku jako části podniku více OS podniku a nemuselo by tak být někdy patrné, které OS podniku se týkají právní úkony a které činí vedoucí za zahraniční PO. Mohlo by tak dojít k nebezpečí záměny jednotlivých OS podniku jedné zahraniční PO v obchodních vztazích.

Způsoby, kterými lze od sebe odlišit jednotlivé OS podniku navzájem, mohou být různé. Např. se nabízí tyto:

- připojení dodatku označujícího název obce, v němž má OS podniku své sídlo,
- připojení číselného dodatku.

## 2.8 Sídlo organizační složky podniku zahraniční právnické osoby

Podle obchodního zákoníku se sídlem OS podniku rozumí adresa jejího umístění, tzn. adresa sídla, kde se administrativní zázemí OS podniku skutečně nachází.

Do obchodního rejstříku se podle § 38h odst. 1 písm. a), respektive odst. 2 písm. a) ObchZ zapisuje sídlo OS podniku zahraniční PO jak se sídlem v členském státě Evropské unie nebo jiném státě tvořící Evropský hospodářský prostor, tak se sídlem v třetím státě.

Zahraniční PO při zápisu OS podniku do obchodního rejstříku doloží právní důvod užívání prostor, do nichž umístila sídlo nebo místo podnikání, to platí obdobně také pro jejich případnou změnu. K doložení právního důvodu užívání prostor stačí písemné prohlášení vlastníka nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, kde jsou prostory umístěny, případně prohlášení osoby oprávněné nemovitostí, bytem nebo nebytovým prostorem jinak nakládat, že s umístěním souhlasí (§ 37 odst. 2 ObchZ).

V přehledu příloh je dále nad rámec uvedeného ustanovení a tedy i zákona stanoveno, že se dokládá i výpis z katastru nemovitostí, ne starší tří měsíců osvědčující vlastnické právo k prostorům, v nichž je umístěno sídlo OS podniku.

Výše uvedené listiny jsou listinným důkazem o umístění sídla OS podniku a tedy také i o zapisované skutečnosti do obchodního rejstříku. Je proto nutné přiložit je v jednom vyhotovení k návrhu na zápis OS podniku zahraniční PO, respektive změny sídla do obchodního rejstříku.

## 2.9 Vedoucí organizační složky podniku zahraniční právnické osoby

„Vedoucí OS podniku, který je zapsán do obchodního rejstříku, je zmocněn za podnikatele činit veškeré právní úkony týkající se této složky.“<sup>5</sup> Vedoucí je zvláštním zákonným zástupcem zahraniční PO, ale jeho pravomoc je omezena na právní úkony týkající se výhradně OS podniku této osoby. V žádném případě není vedoucí statutárním orgánem zahraniční PO, respektive jeho členem, právní úkony činí za zahraniční PO ne jejím jménem.

Vedoucí je oprávněn vést jednání s obchodními partnery a uzavírat smlouvy týkající se činnosti OS podniku. Smluvní stranou je však zahraniční PO. Dále může také podle § 21 odst. 1 písm. c) OSŘ zastupovat zahraniční PO v řízení před soudem či jinými orgány, jedná-

---

<sup>5</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 13 odst. 3



li se opět o záležitosti, které se dotýkají OS. Za zahraniční PO však mohou jednat i jiné oprávněné osoby, ať již členové statutárního orgánu zahraniční PO, její prokuristé nebo jiné osoby, které k tomu byly zmocněny.

## 2.10 Předmět podnikání

„Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území ČR vzniká ke dni zápisu této osoby, popřípadě OS jejího podniku, v rozsahu předmětu podnikání zapsaném do obchodního rejstříku.“<sup>6</sup> Zápis předmětu podnikání má tedy konstitutivní účinky stejně jako zápis OS podniku do obchodního rejstříku. Jedná-li se však o zápis předmětu podnikání až poté, co je OS podniku již v obchodním rejstříku zapsána, má zápis předmětu podnikání do obchodního rejstříku deklaratorní účinky. Oprávnění k podnikání vzniká zahraniční PO na základě rozhodnutí příslušného úřadu, kterým se udělí oprávnění k podnikání, nebo dokonce již pouze oznámením příslušnému úřadu.

Zahraniční PO je oprávněna zahájit svou podnikatelskou činnost v ČR až po provedení zápisu její OS podniku do obchodního rejstříku. A zároveň je však zahraniční PO povinna si podle § 37 odst. 1 ObchZ opatřit příslušné oprávnění k činnosti, kterou chce na území ČR vykonávat dříve, než podá u rejstříkového soudu návrh na zápis OS podniku do obchodního rejstříku.

Oprávněním k podnikání se rozumí:

- živnostenské oprávnění vydané za podmínek stanovených živnostenským zákonem nebo
- jiné oprávnění k činnosti, která je z působnosti živnostenského zákona vyloučena a která je upravena zvláštním zákonem.

„PO, jejíž vnitřní poměry se řídí právem členského státu Evropské unie a která má sídlo, ústřední správu nebo hlavní místo své podnikatelské činnosti v některém z členských států Evropské unie a je na území členského státu Evropské unie oprávněna provozovat podnikatelskou činnost, může na území ČR dočasně poskytovat služby v rozsahu svého

---

<sup>6</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, § 21 odst. 4

podnikatelského oprávnění v souladu s čl. 49 až 55 Smlouvy o založení Evropského společenství.“<sup>7</sup>

Na základě tohoto ustanovení živnostenského zákona tedy může zahraniční PO poskytovat služby na území ČR, aniž by byla povinna zřídit OS podniku a aniž by musela disponovat oprávněním vydaným podle živnostenského zákona.

Uvedené pravidlo se však netýká veškeré podnikatelské činnosti zahraničních PO, ale pouze poskytování služeb v rozsahu podle čl. 50 (60) Smlouvy o založení Evropského společenství.

Může se jednat pouze o služby:

- poskytované za úplatu,
- které nejsou upraveny zvláštními ustanoveními Smlouvy o založení Evropského společenství o volném pohybu zboží, kapitálu a osob (respektive ustanoveními o zvláštním druhu služeb jako jsou např. služby v dopravě),
- které zahrnují zejména- činnosti průmyslové, obchodní, řemeslné a činnosti v oblasti svobodných povolání.

Živnostenské úřady jsou oprávněny na základě § 69a odst. 4 Živnostenského zákona vyzvat při kontrole zahraniční PO k předložení oprávnění k poskytování výše uvedených služeb vydaného v některém z členských států Evropské unie.

## **2.11 Zrušení (ukončení činnosti) organizační složky podniku zahraniční právnické osoby**

Ukončení činnosti OS podniku zahraniční PO se zapisuje do obchodního rejstříku. Ukončením činnosti se rozumí ukončení veškerých podnikatelských aktivit vykonávaných v rámci dané OS podniku.

Není však zřejmé, zda se ukončením činnosti OS podniku myslí zároveň i její zrušení nebo pouze situace, kdy jsou veškeré aktivity v rámci OS podniku ukončeny, ale tato však není zrušena a zůstává zapsána v obchodním rejstříku s možností tyto aktivity v budoucnu kdykoli opět začít vykonávat.

---

<sup>7</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, § 69a odst. 2

Aniž by záleželo na tom, zda jsou zrušení a ukončení činnosti OS podniku zahraniční PO stejná označení pro jednu a tu samou skutečnost či nikoli, probíhá zrušení OS podniku ve třech fázích:

- **určení rozhodnutí o zrušení OS podniku** - přiměřeně vše, co platilo o zřízení OS podniku (kap. 2.5), platí také o formě a obsahu rozhodnutí o zrušení OS podniku zahraniční PO,
- **vypořádání majetkových vztahů zahraniční PO ve vztahu ke státnímu rozpočtu** - § 35 odst. 2 ZSDP ukládá za povinnost při zrušení OS podniku, požádat správce daně o vyslovení souhlasu s ukončením činnosti, protože v tom případě dochází k ukončení podnikatelské činnosti zahraniční PO na území ČR. Pokud zahraniční PO nemá vůči státnímu rozpočtu ČR dluhy, správce daně souhlas udělí,
- **výmaz OS podniku z obchodního rejstříku** - návrh na výmaz OS podniku z obchodního rejstříku se podává na formuláři stejně jako návrh na zápis do obchodního rejstříku. Jediným účastníkem rejstříkového řízení je zahraniční PO. Zrušení OS se dokládá:
  - rozhodnutím o zrušení organizační složky podniku,
  - výpisem z obchodního rejstříku nebo z jiné obdobné evidence, v níž je zahraniční PO zapsána podle práva státu, podle něhož byla založena,
  - rozhodnutím správce daně o vydání souhlasu s ukončením činnosti zahraniční PO vykonávané prostřednictvím OS podniku.

V případě, že se však ukončením činnosti OS podniku rozumí odlišná skutečnost od jejího zrušení, pak k výmazu OS podniku nedochází, pouze se zapíše údaj o tom, že její činnost byla ukončena.

Ukončení činnosti také probíhá ve třech fázích:

- rozhodnutí o ukončení činnosti OS podniku,
- vypořádání majetkových vztahů zahraniční PO ve vztahu ke státnímu

rozpočtu,

- zápisu o ukončení činnosti OS podniku do obchodního rejstříku.

Příčemž kromě skutečnosti, že se při ukončení činnosti OS podniku z obchodního rejstříku nevymazává, platí přiměřeně vše, co bylo uvedeno o zrušení OS podniku.

### 3. Specifika účtování organizační složky

Třetí kapitolu mé diplomové práce již věnuji samotné problematice účtování OS podniku zahraniční PO. Na jednotlivých účtových třídách popisuji účetnictví OS podniku zahraniční PO v ČR. Některé účtové třídy však neuvádím vůbec a některé pouze zmíním. Jedná se o účtové třídy, které nejsou v praxi používány moc často a jejich použití v účetnictví se neliší od účetnictví českých PO. *Diplomová práce je zaměřena na účetnictví OS, tudíž není potřeba jít v rozboru účtových skupin do detailů a tak jsem se zaměřila na hlavní podstatu každé účtové skupiny.*

#### 3.1 Úvod do účtování organizační složky podniku zahraniční právnické osoby v České republice

Pokud bychom se zamysleli nad obsahem účetnictví zahraniční OS podniku v ČR, je nutné si uvědomit o jakém majetku, závazcích, výnosech a nákladech má OS účtovat. Abychom toto dokázali správně určit, měli bychom provést analýzu funkcí, které OS vykonává v rámci celého podniku zřizovatele a následně analýzu rizik a používaného majetku. Při provádění této analýzy je nutné respektovat:

- 1) „funkce jsou přiřazeny jednotlivým částem podniku na základě lidí, kteří je vykonávají,
- 2) riziko je neseno tou částí podniku, která vykonává s ním související funkce,
- 3) majetek (aktiva) by měl být přiřazen té části podniku, která vykonává podstatné funkce související s tímto majetkem,
- 4) závazky (pasiva) vždy následují majetek a rizika.“<sup>8</sup>

Pokud budeme uvažovat nad tím, zda hmotný dlouhodobý majetek do OS přiřadit, tak musíme nejprve zjistit, kteří pracovníci (které části podniku) vykonávají hlavní funkce vztahující se k tomuto majetku. Mezi tyto hlavní funkce patří:

- rozhodovací funkce- rozhodnutí o pořízení, o opravě, repasování apod.,
- správa majetku (opravy, udržování apod.).

---

<sup>8</sup> TPA Horwath, Organizační složky [on – line]. 2010, [cit. 16. února 2010]. Dostupný z: <<http://www.ecpm.cz/cz/clanky/176-organizacni-slozky>>.

Nositel hlavních funkcí vztahujících se k dlouhodobému majetku, je označován za ekonomického vlastníka tohoto majetku.

Stálá provozovna, která je označována za ekonomického vlastníka hmotného odepisovaného majetku, je obvykle oprávněna snížit základ daně o:

- odpisy tohoto majetku,
- úroky související s pořízením majetku, pokud je financován úročeným dluhem.

Tento postup by se měl provádět u všech složek aktiv a pasiv přiřazených do účetnictví stálé provozovny.

### **3.2 Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek**

Dlouhodobým majetkem je:

- a) dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DNM“),
- b) dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“),
- c) dlouhodobý finanční majetek.

V účtové třídě 0 - Dlouhodobý majetek se dále účtuje o:

- a) pořízení dlouhodobého majetku,
- b) poskytnutých zálohách na dlouhodobý majetek.

#### **3.2.1 DNM a DHM**

DNM účtovaným v účtové třídě 0, se rozumí stanovené majetkové položky s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou. Zařazení majetku do této účtové skupiny je povinné od částky 60 000 Kč, ale účetní jednotka si může tuto hodnotovou hranici libovolně snížit. Do doby použitelnosti se počítá období, ve kterém je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást dokonalejších nebo jiných postupů nebo řešení včetně doby praktického

ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků.

Mezi DHM, který řadíme do účtové třídy 0, patří majetkové položky, které jsou vypsány v Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Jsou to například pozemky, stavby, základní stádo a tažná zvířata, otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť a další.

### **Pořízení DNM a DHM:**

DNM a DHM můžeme pořídit několika způsoby a podle toho, jakým způsobem tento majetek pořídíme, zaúčtujeme jednotlivá pořízení majetku na příslušné účty:

Tab. 3.1

Účetní doklad	Způsob pořízení	DNM	DHM
ID	Vytvoření vlastní činností	04/624	04/623
ID	Nabytý bezúplatně (darováním)	04/413	04/413
ID	Přeřazený z osobního užívání do podnikání (dodatečný vklad)	01/491	03 (02)/491
VPD, VBU FAP	Nákup majetku - hotově nebo převodem z účtu - na fakturu	01/211 (221) 01/321	03 (02)/211 (221) 03 (02)/321

*Vysvětlivky: 04 – DM, 624 – Aktivace DNM, 623 – Aktivace DHM, 413 – Ostatní kapitálové fondy, 491 – Účet individuálního podnikatele, 01 – DNM, 02 – DHM odepisovaný, 03 – DNM neodepisovaný, 211 – Pokladna, 221 – Bankovní účet, 321 – Dodavatelé, ID – Interní doklad, VPD – Výdajový pokladní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu, FAP – Faktura přijatá*

Po zařazení majetku do užívání se DNM zaúčtuje na vrub účtové skupiny 01 a DHM na vrub účtové skupiny 02 - *DHM odepisovaný* nebo 03 - *DHM neodepisovaný*.

Zálohy dlouhodobé i krátkodobé na pořízení DNM a DHM se účtují na účtech účtové skupiny 05 - *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek*.

### **Ocenění DNM a DHM:**

- o pořizovací cenou DNM a DHM a technického zhodnocení (dále jen „TZ“) je cena, za kterou byl majetek a TZ pořízeny včetně nákladů spojených s jeho pořízením,
- o reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek nabytý darováním, vytvořený vlastní činností (pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklad), bezúplatně pořízený z finančního leasingu, majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek), vklad majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské

listiny jinak,

- vlastními náklady jsou veškeré náklady, které souvisí s vytvořením majetku vlastní činností (výrobní režie).

Pokud TZ na majetku přesáhne hodnotu 60 000 Kč u DNM a 40 000 Kč u DHM a je v tomto účetním období uvedeno do užívání, pak se o toto TZ zvýší ocenění daného majetku.

### **Odpisování DNM a DHM:**

*U odpisování DNM A DHM se dostáváme k prvnímu velkému rozdílu mezi účetnictvím OS a české PO. Protože majetek je vlastně stále ve vlastnictví zřizovatele v zahraničí, provádí jeho odpisování také pouze zřizovatel, a proto se o odpisech u OS vůbec neúčtuje.*

*Účtování odpisů však není u OS zakázáno, ale tento způsob se volí proto, aby měl zřizovatel operativní evidenci majetku ve svém účetním systému a minimalizoval tak dodatečné náklady spojené s přenesením účetních dat z OS na účetnictví kmenové.*

### **Vyřazování dlouhodobého majetku:**

DNM a DHM můžeme vyřadit několika způsoby a podle způsobu vyřazení, zaúčtujeme zůstatkovou cenu majetku na vrub příslušného účtu:

- 541 - Zůstatková cena prodaného DNM a DHM v případě prodeje,
- 549 - Manka a škod, 582 - Škody v případě manka nebo škody,
- 543 - Dary v případě darování.

## **3.3 Účtová třída 1 - zásoby**

Zásobami jsou:

- skladovaný materiál - za materiál se považují suroviny (základní materiál), pomocné a provozovací látky, náhradní díly, obaly, pokud nejsou DHM, apod.,
- nedokončená výroba - nedokončený výrobek je takový výrobek, který již prošel



jedním nebo několika výrobními stupni, stále ještě z něj není hotový výrobek, ale už ani pouhý materiál. A také mezi nedokončenou výrobu patří nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty,

- polotovary vlastní výroby - „jsou odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všechny výrobní stupně a musí být proto dokončeny nebo zkompleťovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky“<sup>9</sup>,
- výrobky - „předměty vlastní výroby, které jsou určené k prodeji mimo účetní jednotku nebo ke spotřebě přímo uvnitř účetní jednotky“<sup>10</sup>,
- zvířata - mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm, psi a další,
- skladované zboží - zbožím jsou movité věci, nabyté za účelem prodeje.

### **Účtování zásob:**

Zásoby se mohou účtovat dvěma způsoby:

- způsobem A - tímto způsobem se účtuje tak, že se během účetního období nakupované zásoby účtují přímo na vrub příslušných účtů první účtové třídy. Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly zaúčtují na vrub účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*, jde-li o ztráty do výše norem přirozených úbytků, u mank na vrub účtu 549 - *Manka a škody* a u přebytků zásob ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*, případně ve prospěch účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*.
- způsobem B - účtování zásob způsobem B znamená, že během účetního období se pořízené zásoby účtují na příslušné účty účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*. Při uzavírání účetních knih se u způsobu B počáteční stav účtu 112 - *Materiál na skladě* převede na vrub účtu 501 - *Spotřeba materiálu* a stav účtu 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* na vrub účtu 504 - *Prodané zboží*. Stav zásob podle skladové

---

<sup>9</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 1 – Zásoby čl. I Zásoby odst. 4

<sup>10</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 1 – Zásoby čl. I Zásoby odst. 5

evidence se zaúčtuje u materiálu na vrub účtu 112 - *Materiál na skladě* souvztažně s účtem 501 - *Spotřeba materiálu* a na vrub účtu 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* souvztažně s účtem 504 - *Prodané zboží*. „Inventarizační rozdíly v případě, že se jedná o manka vymezená v Čl. XIV Úvodních ustanovení se zachytí na vrub 549 - *Manka a škody* a ve prospěch příslušného účtu zásob, přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*, popř. ve prospěch účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a na vrub příslušného účtu zásob.“<sup>11</sup>

Tab. 3.2

Účetní doklad	Účetní případ	Způsob A	Způsob B
FAP	Nákup materiálu na fakturu	111/321	501/321
FAP	Přeprava	111/321	501/321
VBU	Úhrada faktury	321/221	321/221
ID - Příjemka na sklad	Převod na sklad	112/111	Neúčtuje se
ID - Příjemka na sklad	Přeprava interní	111/622	501/622
ID - Výdejka ze skladu	Vydání materiálu do spotřeby	501/112	Neúčtuje se
ID - Výdejka ze skladu	31. 12. převod materiálu do nákladů	501 (549 - manko)/112	501/112
ID - Výdejka ze skladu	31. 12. převod zboží do nákladů	504 (549 - manko)/132	504/132
ID - Příjemka na sklad	31. 12. zůstatek na skladě materiálu	112/501	112/501
ID - Příjemka na sklad	Naskladnění zboží	132/395	132/395

*Vysvětlivky: 112 – Materiál na skladě, 321 – Dodavatelé, 501 – Spotřeba materiálu, 111 – Pořízení materiálu, 221 – Bankovní účty, 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb, 549 – Manka a škody, 504 – Prodané zboží 61 – Změny stavu zásob vlastní činností, 648 – Ostatní provozní výnosy, 395 – Vnitřní zúčtování, FAP – Faktura přijatá, VBU – Výpis z bankovního účtu, ID – Interní doklad*

Poslední účetní případ se týká naskladnění zboží do organizační složky z jiné pobočky společnosti. K účtování transakcí mezi pobočkami stejné společnosti, slouží účet 395 - *Vnitřní zúčtování*.

### **Oceňování zásob:**

Na skladě můžeme vést zásoby stejného druhu v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Zásoby, které pořídíme bezplatně, se ocení reprodukční pořizovací cenou.

## **3.4 Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry**

Účtová třída 2 obsahuje:

- hotovosti účetní jednotky (peníze, šeky, poukázky k zúčtování) a ceniny,

<sup>11</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 1 – Zásoby čl. II Účtování zásob odst. 3 č. (3.1.2)

- b) vkladové účty,
- c) krátkodobé bankovní úvěry,
- d) jiné krátkodobé finanční výpomoci,
- e) krátkodobý finanční majetek,
- f) převody mezi finančními účty,
- g) opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku.

### **Účty 211 - pokladna a 221 - Bankovní účty:**

Na těchto účtech se účtuje stav a pohyb peněz v hotovosti a na bankovních účtech.

Tab. 3.3

Účetní doklad	Účetní případ	211 - Pokladna	221 - Bankovní účet
VPD, VBU	Nákup kancelářských potřeb	501/211	501/221
VPD, VBU	20 % DPH z kancelářských potřeb	343/211	343/221
PPD, VBU	Kladné zaokrouhlení částky	211/648	221/648
VPD, VBU	Úhrada závazku	321/211	321/221
PPD, VBU	Úhrada pohledávky	211/311	221/311

*Vysvětlivky: 501 – Spotřeba materiálu, 211 – Pokladna, 221 – Bankovní účet, 343 – Daň z přidané hodnoty, 648 – Ostatní provozní výnosy, 321 – Dodavatelé, 311- Odběratelé, VPD – Výdajový pokladní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu, PPD – Příjmový pokladní doklad*

### **Další jednotlivé účty 2. účtové skupiny:**

**Ceniny (213)** - zde účtujeme stav a pohyb cenin, jako jsou např. poštovní známky, dálniční nálepky, kolky, stravenky do veřejných provozoven atd.

**Peníze na cestě (261)** - slouží k zachycení převodů peněz mezi pokladnou a bankovním účtem a naopak.

Tab. 3.4

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
VBU	Výběr hotovosti z BÚ	261/221
PPD	Příjem hotovosti do pokladny	211/261
VPD	Nákup kolků v hotovosti	213/211

*Vysvětlivky: 261 – Peníze na cestě, 221 – Bankovní účty, 211 – Pokladna, 213 – Ceniny, VBU – Výpis z bankovního účtu, PPD – Příjmový pokladní doklad, VPD – Výdajový pokladní doklad*

### 3.5 Účtová třída 3 - zúčtovací vztahy

Účtová třída 3 obsahuje:

a) krátkodobé i dlouhodobé pohledávky za odběrateli z obchodních vztahů a poskytnuté zálohy dodavatelům s výjimkou záloh na dlouhodobý majetek (skupina 31 - *Pohledávky*),

b) „krátkodobé závazky z obchodních vztahů, tj. krátkodobé závazky vůči dodavatelům a přijaté krátkodobé zálohy od odběratelů (skupina 32 - *Závazky*)“<sup>12</sup>,

c) zúčtování se zaměstnanci ze závislé činnosti- mzdy, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a jiné tituly zúčtování ve vztahu k nim (skupina 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*),

d) „zúčtování s finančními orgány z titulu přímých a nepřímých daní, poplatků a dlouhodobých a provozních dotací (skupina 34 - *Zúčtování daní a dotací*)“<sup>13</sup>,

e) „zúčtování krátkodobých poskytnutých půjček v rámci skupiny podniků (konsolidovaného celku), pohledávky za upsaný vlastní kapitál, krátkodobé pohledávky za společníky a pohledávky ze sdružení podle smlouvy o sdružení (skupina 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva*)“<sup>14</sup>,

f) zúčtování krátkodobých závazků z přijatých půjček v rámci skupiny podniků (konsolidovaného celku), závazky ke společníkům a závazky ze sdružení podle smlouvy o sdružení (skupina 36 - *Závazky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva*),

g) zúčtování pohledávek z emitovaných dluhopisů a jiných pohledávek a závazků, které nejsou zachyceny v jiných účtových skupinách (skupina 37 - *Jiné pohledávky a závazky*),

---

<sup>12</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy čl. I Úvodní ustanovení odst. 1 písm. b)

<sup>13</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy čl. I Úvodní ustanovení odst. 1 písm. d)

<sup>14</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy čl. I Úvodní ustanovení odst. 1 písm. e)

h) zúčtování na přechodných účtech aktiv a pasiv (účty 381 - *Náklady příštích období* až 389 - *Dohadné účty pasivní*) k zajištění nezávislosti jednotlivých účetních období,

i) „zúčtování opravné položky k pohledávkám (účet 391 - *Opravná položka k pohledávkám*), vnitřních vztahů v rámci účetní jednotky (účet 395 - *Vnitřní zúčtování*) a vzájemných vztahů mezi účastníky sdružení podle smlouvy o sdružení (účet 398 - *Spojovací účet při sdružení*).“<sup>15</sup>

### **Pohledávky (31):**

**Odběratelé (311)** - zde se účtují pohledávky za odběrateli, neúčtují se zde pohledávky směnečné.

**Směnky k inkasu (312)** - účtuje se zde příjem směnek cizích, směnek cizích na vlastní řad a směnek vlastních přijatých od odběratelů i od jiných dlužníků.

**Pohledávky za eskontované cenné papíry (313)** - jsou pohledávky za směnky předané bance k propčení do doby splatnosti směnky, ale i jiné cenné papíry předané k eskontu bance.

**Poskytnuté provozní zálohy (314)** - účtují se zde zálohy poskytnuté dodavatelům před splněním smlouvy ze strany dodavatele.

**Ostatní pohledávky (315)** - na tento účet patří ostatní pohledávky z obchodních vztahů (reklamace...).

### **Závazky:**

**Dodavatelé (321)** - zde se účtují závazky z obchodních vztahů vůči dodavatelům při vzniku závazku, neúčtují se zde závazky směnečné.

**Směnky k úhradě (322)** - patří tady směnky vlastní a akceptované směnky cizí při jejich použití k uspokojení závazku vůči dodavateli, kde směnečný závazek je pro účetní jednotku jeden rok a kratší.

---

<sup>15</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy čl. I Úvodní ustanovení odst. 1 písm. i)

**Přijaté zálohy (324)** - k účtování krátkodobých záloh přijatých od odběratelů před splněním smlouvy ze strany odběratele.

**Ostatní závazky (325)** - účet pro ostatní krátkodobé závazky.

Tab. 3.5

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
VBU	Přijatá záloha na BÚ	221/324
FAV	Faktura vydaná za prodej zboží	311/604
ID	Odečet zálohy z vydané faktury	324/311
VBU	Úhrada FV bankovním příkazem	221/311
VBU	Úhrada zálohy z BÚ	314/221
FAP	Faktura přijatá za provedené služby	518/321
ID	Odečet zálohy z faktury přijaté	321/314
VBU	Doplnění faktury přijaté z BÚ	321/221
FAV	Vystavená faktura za prodej zboží	311/604
ID	Zákonné pojištění	548/325
VBU	Chybný příjem peněz na BÚ	221/325

*Vysvětlivky: 221 – Bankovní účty, 324 – Přijaté zálohy, 311 – Odběratelé, 604 – Tržby za zboží, 314 – Poskytnuté provozní zálohy, 518 – Ostatní služby, 321 – Dodavatelé, 312 – Směnky k inkasu, 548 – Ostatní provozní náklady, 325 – Ostatní závazky, VBU – Výpis z bankovního účtu, FAV – Faktura vydaná, ID – interní doklad, FAP – Faktura přijatá*

### **Zúčtování se zaměstnanci a institucemi:**

**Zaměstnanci (331)** - zde se účtují závazky z pracovněprávních vztahů včetně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k zaměstnancům, popř. jiným fyzickým osobám (s výjimkou závazků ke společníkům ze závislé činnosti), a jejich zúčtování.

**Ostatní závazky vůči zaměstnancům (333)** - tento účet slouží k účtování různých závazků vůči zaměstnancům, např. nárok zaměstnanců na náhradu cestovních výdajů.

**Pohledávky za zaměstnanci (335)** - např. poskytnuté zálohy na cestovní výdaje, zálohy k vyúčtování...

**Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (336)** - ve prospěch tohoto účtu účtujeme závazky ze sociálního pojištění (dále jen „SP“) a zdravotního pojištění (dále jen „ZP“) k příslušným institucím, jak ze zákonné výše, tak z dobrovolného plnění. Na vrub se účtují nároky na výplaty sociálních dávek se souvztažnými úpisy ve prospěch účtů 331 - *Zaměstnanci* a 366 - *Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti*.

Tab. 3.6

Účetní doklady	Účetní případ	Zaúčtování
ID	Cestovné	512/333
ID	Předpis hrubé mzdy	521/331

ID	Vyúčtování mzdy	331/379
ID	Předpis zálohy na daň z příjmů	331/342
ID	Předpis SP a ZP	331/336
ID	Předpis SP a ZP za zaměstnavatele	524/336
VBU	Úhrada SP a ZP z BÚ	336/221

*Vysvětlivky: 512 – Cestovné, 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům, 521 – Mzdové náklady, 331 – Zaměstnanci, 379 – Jiné závazky, 342 – Ostatní přímé daně, 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, 524 – Zákonné sociální pojištění, 221 – Bankovní účty, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu*

### **Zúčtování daní a dotací**

**Ostatní přímé daně (342)** - daň z příjmů, kterou účetní jednotka odvádí finančnímu orgánu jako plátce daně za daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům daně (např. zaměstnancům).

**Daň z přidané hodnoty (343)** - ve prospěch tohoto účtu se účtuje daňová povinnost účetní jednotky ze splatné daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu. Také se zde účtuje i daňový dobropis (snížení daně) a vrubopis (zvýšení daně) při opravě základu daně, podle něhož byl původní závazek vyúčtován.

Na vrub účtu se účtuje nárok vůči finančnímu orgánu na odpočet DPH ve zdaňovacím období, ve kterém po zaúčtování plátce uplatnil nárok na odpočet daně a také placení daně finančnímu orgánu.

*Rozdílem u OS je však to, že pokud má OS nárok na odpočet daně, tak tuto daň finanční úřad nevrací OS, ale přímo zřizovateli v zahraničí.*

**Ostatní daně a poplatky (345)** - ve prospěch tohoto účtu náleží daňová povinnost účetní jednotky ze spotřebních daní za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu. Na vrub účtu účtujeme odvod daně nebo zálohové pevné částky a vyrovnání daňové povinnosti ze spotřebních daní. Dále na vrub účtu účtujeme nárok na vrácení daně za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu.

Účtuje se zde také o poplatcích a dalších daních podle příslušných daňových předpisů, např. o dani silniční, dani z nemovitosti, dani dědické, dani darovací, dani z převodu nemovitostí.

Tab. 3.7

Účetní doklady	Účetní případ	Zaúčtování
ID	Předpis zálohy na daň z příjmů	331/342
VBU	Úhrada finančnímu úřadu z BÚ	342/221
FAV	Tržba za prodej zboží	311/604
FAV	20% DPH za prodej zboží	311/343
FAP	Tržba za služby	518/321
FAP	20% DPH za služby	343/321
ID	Daň silniční	531/345
ID	Daň darovací	538/345
VPD	Úhrada daní z pokladny	345/211

*Vysvětlivky: 331 – Zaměstnanci, 342 – Ostatní přímé daně, 221 – Bankovní účty, 311 – Odběratelé, 604 – Tržby za zboží, 343 – Daň z přidané hodnoty, 518 – Ostatní služby, 321 – Dodavatelé, 531 – Daň silniční, 345 – Ostatní daně a poplatky, 538 – Ostatní daně a poplatky, 211 – Pokladna, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu, FAV – Faktura vydaná, FAP – Faktura přijatá, VPD – Výdajový pokladní doklad, BÚ – Bankovní účet*

### **Jiné pohledávky a závazky:**

**Pohledávky z pronájmu (374)** - podle smlouvy o nájmu se zde účtují pohledávky související s nájmem podniku či jeho části

**Jiné pohledávky (378) a Jiné závazky (379)** - účet, který slouží k účtování pohledávek a krátkodobých závazků, které nejsou obsaženy na předcházejících účtech pohledávek a závazků.

Tab. 3.8

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
ID	Vyúčtování mzdy	331/379
VBU	Úhrada mzdy z BÚ	379/221
VBU	Půjčka od jiného podnikatelského subjektu	221/379
VBU	Vratka půjčky	379/221
VBU	Úhrada zřizovacích nákladů z BÚ	379/221

*Vysvětlivky: 331 – Zaměstnanci, 379 – Jiné závazky, 221 – Bankovní účty, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu, BÚ – Bankovní účet*

### **Přechodné účty aktiv a pasiv:**

Na účtech účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv* se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité známé výši, (účty 381 - *Náklady příštích období*, 382 - *Komplexní náklady příštích období*, 383 - *Výdaje příštích období*, 384 - *Výnosy příštích období*, 385 - *Příjmy příštích období*), jakož i v dohadné výši v souvislosti s konkrétním titulem (účty 388 - *Dohadné účty aktivní* a 389 - *Dohadné účty pasivní*), a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody.



Tab. 3.9

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
ID	Zřizovací výdaje do nákladů	518/381
VBU	Nájemné hrazené v prosinci na příští rok	381/221
ID	Zúčtování nájemného příští rok	518/381
ID	Nájemné placené pozadu	518/383
VBU	Na BÚ uhrazeno v prosinci nájemné předem na příští rok	221/384
ID	Zúčtování nájemného v příštím roce u příjemce	384/602
ID	Zúčtování záloh na elektrickou energii - dohad	502/389

Vysvětlivky: 518 – Ostatní služby, 381 – Náklady příštích období, 221 – Bankovní účet, 383 – Výdaje příštích období, 384 – Výnosy příštích období, 602 – Tržby z prodeje služeb, 502 – Spotřeba energie, 389 – Dohadné účty pasivní, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu, BÚ – Bankovní účet

### Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

**Opravná položka k pohledávkám (391)** - účet slouží k tvorbě opravných položek k jednotlivým pohledávkám, jakož i jejich snížení, popř. zrušení.

**Vnitřní zúčtování (395)** - tento účet slouží u OS podniku jako spojovací účet mezi OS a zahraniční PO. Při uzavírání účetních knih tento účet nemá zůstatek.

Tab. 3.10

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
VBU	Založení vkladu od zahraniční PO	221/395
FAV	Refakturace nákladů zřizovateli	395/602
VBU	Úhrada nákladů od zřizovatele	221/395
ID - Výdejka ze skladu	Převod zboží do jiných poboček	395/132
ID - Příjemka na sklad	Naskladnění zboží	132/395
ID	Zúčtování přebytku účtu 395	395/379

Vysvětlivky: 221 – Bankovní účty, 395 – Vnitřní zúčtování, 602 – Tržby z prodeje služeb, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách, 379 – Jiné závazky, VBU – Výpis z bankovního účtu, FAV – Faktura vydaná, ID – Interní doklad

## 3.6 Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Při účtování OS se účtová třída 4 nepoužívá. Veškeré účetní případy týkající se 4. účetní třídy jsou zaúčtovány u PO v zahraničí, která musí vést účetnictví jak své, tak i účetnictví OS, která si však své účetnictví vede zvlášť také. A PO v zahraničí by měla co nejčastěji během roku připojovat účetnictví OS do svého. Tyto operace se však v účetnictví OS neobjevují.

Objevují se u ní pouze účetní případy představující transakce mezi zřizovatelem a OS. K tomuto účelu slouží účet 395, na který se během roku účtují peněžní toky mezi zřizovatelem a OS a k 31. 12. se podle toho, zda je OS v zisku nebo ve ztrátě zúčtuje účet 395- Vnitřní zúčtování tak, aby zůstal nulový, ve prospěch nebo na vrub účtu 379 - Ostatní závazky.

### 3.7 Účtová třída 5 - Náklady

V účtové třídě 5 účtujeme jak prvotní, tak ve vybraných případech i druhotné náklady. Na jednotlivé nákladové účty se účtují účetní případy narůstajícím způsobem a při uzavírání účetních knih se zůstatky účtů účtové třídy 5 převádějí na vrub účtu 710 - *Účet zisku a ztrát*.

#### Provozní náklady:

**Spotřebované nákupy (50)** - do této účtové skupiny patří účty 501 - *Spotřeba materiálu*, 502 - *Spotřeba energie* a 503 - *Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek*, kde se účtují neskladovatelné nákupy. A dále účet 504 - *Prodané zboží*.

**Služby (51)** - tato účtová skupina slouží k účtování prvotních nákladů za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek. Výjimkou je pouze účet 513 - *Náklady na reprezentaci*, na který patří náklady týkající se reprezentace.

**Osobní náklady (52)** - na účtech 521 - *Mzdové náklady*, 522 - *Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti*, 523 - *Odměny členům orgánů společnosti a družstva* se účtují veškeré požitky zaměstnanců. Mzdy se zde účtují v hrubých částkách a do hrubé mzdy musí být zahrnuta také naturální mzda, je-li součástí mzdy. Nepeněžní plnění mezd (naturální mzda) se účtuje v cenách obvyklých, které uznává zákon o daních z příjmů.

**Daně a poplatky (53)** - účtová třída 53 slouží k účtování daní, odvodů a podobných plateb charakteru nákladů v případech, kdy je účetní jednotka poplatníkem s výjimkou daně z příjmů, která se účtuje na vrub účtů účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů a převodové účty*. Na účet 538 - *Ostatní daně a poplatky* se zachycují doměrky těchto daní za minulá léta včetně DPH za minulá léta v případech, kdy o tuto daň již nelze zvýšit hodnotu hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek apod. Dále se zde účtují doměrky spotřební daně vztahující se k vlastní spotřebě vybraných výrobků v souladu se zákonem o spotřebních daních.

**Jiné provozní náklady (54)** - Na vrub účtu 541 - *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* se účtuje cena prodaného neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku evidovaná na účtech účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek - neodpisovaný* a hodnota úplatně převedených nákladů na pořízení hmotného a nehmotného

majetku z účtů 041 - Pořízení DNM a 042 - Pořízení DHM. „Na vrub účtu 542 - Prodaný materiál se účtuje úbytek materiálu v ocenění, které vychází z ocenění tohoto materiálu na příslušných účtech v účtové třídě 1 - Zásoby“. <sup>16</sup> Další účty v účtové skupině 54 jsou 543 - Dary, 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení, 545 - Ostatní pokuty a penále, 546 - Odpis pohledávky, 548 - Ostatní provozní náklady a 549 - Manka a škody.

### **Finanční náklady:**

Na účtu 568 - Ostatní finanční náklady se účtují náklady peněžního styku, zejména bankovní výlohy, pojistné, náklady spojené se získáním bankovních záruk a obdobné bankovní výlohy, také depozitní poplatky s výjimkou případů, kdy se tyto položky stávají součástí pořizovací ceny majetku.

### **Mimořádné náklady:**

**Mimořádné náklady (58)** - zde se zachycují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku, jakož i případy mimořádných událostí, vyskytujících se nahodile.

Tab. 3.11

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
ID – Výdejka ze skladu	Převod materiálů do nákladů	501/112
VPD	Drobný nákup (kancelářské potřeby, čisticí prostředky...)	501/211
FAP	FAP za elektrickou energii	502/321
ID	Zúčtování záloh- dohad	502/389
ID – Výdejka ze skladu	Prodej zboží (vyskladnění zboží)	504/132
FAP	FAP za opravu dlouhodobého majetku	511/321
VPD	Náklady na reprezentaci	513/211
VPD	Nákup služeb	518/211
ID	Nárok zaměstnanců na mzdu (hrubá mzda)	521/331
ID	Předpis úhrady SP a ZP	524/336
VPD	Správní poplatek	538/211
VPD	Zaokrouhlení pokladních dokladů	548/211
VBÚ	Poplatky za vedení BÚ	568/221

Vysvětlivky: 501 – Spotřeba materiálu, 112 – Materiál na skladě, 211 – Pokladna, 502 – Spotřeba energie, 321 – Dodavatelé, 389 – Dohadné účty pasivní, 504 – Prodané zboží, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách, 511 – Opravy a udržování, 512 – Cestovné, 513 – Náklady na reprezentaci, 518 – Ostatní služby, 521 – Mzdové náklady, 331 – Zaměstnanci, 524 – Zákonné SP, 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 538 – Ostatní daně a poplatky, 548 – Ostatní provozní náklady, 568 – Ostatní finanční náklady, 221 – Bankovní účty, VPD – Výdajový pokladní doklad, FAP - Faktura přijatá, ID – Interní doklad, VBÚ – Výpis z bankovního účtu, BÚ – Bankovní účet

<sup>16</sup> Opatření čj. 281/89 759 /2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, Účtová třída 5 – Náklady čl. II Obsahové vymezení provozních nákladů odst. 5 č. (5.2)

### 3.8 Účtová třída 6 - Výnosy

V šesté účtové třídě se evidují výnosy narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Prvotní výnosy se v této účtové třídě zachycují časově rozlišené a DPH vyznačené na vystaveném daňovém dokladu (např. faktuře) není součástí tržeb, ale účtuje se přímo ve prospěch účtu 343 - *Daň z přidané hodnoty*. Při uzavírání účetních knih se zůstatky účtů v účtové třídě 6 převádějí ve prospěch účtu 710 - *Účet zisků a ztrát*.

#### Provozní výnosy:

**Tržby za vlastní výkony a zboží (60)** - ve prospěch účtů této účtové skupiny se účtují tržby se souvztažným zápisem na vrub účtů účtové skupiny 31-*Pohledávky*, popř. účtu 211 - *Pokladna* a 221 - *Bankovní účty*.

**Změny stavu vnitropodnikových zásob (61)** - účty této účtové skupiny slouží k zachycování přírůstků a úbytků zásob vlastní výroby a také změn stavu zásob vyplývajících z inventarizace v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob. Souvztažnými účty jsou příslušné účty v první účtové třídě. Je-li hodnota zásob koncem příslušného období vyšší než na počátku období, vyúčtuje se rozdíl ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61, v opačném případě se rozdíl vyúčtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny.

**Aktivace (62)**- hodnota vyrobeného materiálu a zboží ve vlastní režii se účtuje ve prospěch účtu 621 - *Aktivace materiálu*. Účet 622 - *Aktivace vnitropodnikových služeb* slouží k účtování vnitropodnikové přepravy a aktivace DHM a DNM vyrobeného ve vlastní režii náleží ve prospěch účtů 623 - *Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku* a 624 - *Aktivace dlouhodobého hmotného majetku*.

**Jiné provozní výnosy (64)** - účty 641 - *Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a 642 - *Tržby z prodeje materiálu* slouží k účtování tržeb, odhadů poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků. Na účet 644 - *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* se účtují smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále, popř. jiné sankce, ze smluvních vztahů atd. Úhrady pohledávek, které byly v minulosti odepsány na vrub nákladů a od tohoto okamžiku se v účetnictví neevidovaly, se účtují ve prospěch účtu 646 - *Výnosy z odepsaných pohledávek*. Výnosy mající vztah k provozní oblasti a nejsou uvedeny na předcházejících účtech, náleží na účet 648 - *Ostatní*

provozní výnosy, stejně tak jako nároky na náhradu škody a inventarizační rozdíly účtové třídy 1 - Zásoby.

#### **Finanční výnosy:**

**Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (661)** – na účet 661 patří prodej cenných papírů a podílů účtovaných v účtových skupinách 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* a 25 - *Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek*.

**Úroky (662)** - zachycují se zde nároky na přijaté úroky od peněžních ústavů a jiných dlužníků a obdobná plnění.

**Ostatní finanční výnosy (668)** - finanční výnosy nezaúčtované na žádném předcházejícím účtu finančních výnosů.

#### **Mimořádné výnosy:**

**Mimořádné výnosy (68)** - tato účtová skupina slouží k zachycení zcela mimořádných operací vzhledem k běžné činnosti podniku, jakož i případy mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.

**Převodové účty (69)** - Na vrub účtu 697 - *Převod provozních výnosů* se účtují např. výnosy související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti či složky hospodářské činnosti účetní jednotky a na vrub účtu 698 - *Převod finančních výnosů* se účtuje převod ve prospěch provozních výnosů nebo některého z účtu patřícího k mimořádným výnosům.

Tab. 3.12

Účetní doklad	Účetní případ	Zaúčtování
FAV	Vystavení faktury za výrobky	311/601
FAV	Příprava, distribuce zboží pro zřizovatele	395/602
FAV	Prodej zboží	311/604
ID	Aktivace dlouhodobého majetku vlastní činností	042/624
PPD	Zaokrouhlení pokladních dokladů	211/648

*Vysvětlivky: 311 – Odběratelé, 601 – tržby za vlastní výroby, 395 – Vnitřní zúčtování, 602 – Tržby z prodeje služeb, 604 – tržby za zboží, 042 – Pořízení DHM, 624 – Aktivace DHM, 211 – Pokladna, 648 – Ostatní provozní výnosy, FAV – faktura vydaná, ID – Interní doklad, PPD – Příjmový pokladní doklad*

### **3.9 Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty**

#### **Závěrkové účty:**

701 - *Počáteční účet rozvahový*

702 - *Konečný účet rozvahový*

**Podrozvahové účty:**

Na podrozvahových účtech v účtových skupinách 75 až 79 se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů, které lze využít. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, popř. právo hospodaření s majetkem státu, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky) nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů, např. materiál civilní obrany.

Tab. 3.13

Účetní případ	Zaúčtování
Účetní závěrka účtu 211	211/702
Účetní závěrka účtu 321	321/702
Účetní závěrka účtu 501	710/501
Účetní závěrka účtu 604	604/710

*Vysvětlivky: 211 – Pokladna, 702 – Konečný účet rozvážný, 321 – Dodavatelé, 710 – Účet zisků a ztrát, 501 – spotřeba materiálu, 604 – Tržby za zboží*

### 3.10 Závěrečné shrnutí 3. kapitoly

V této 3. kapitole jsem se věnovala analýze postupu účetnictví OS zahraniční PO. I když se účetnictví OS od účetnictví české PO z větší části neliší, tak zde však existuje pár případů, kdy toto účetnictví odlišné je a potom nastává otázka, jak tyto případy řešit.

Jedná se hlavně o případy odpisování majetku, jak zaúčtovat základní kapitál, jak transformovat účetnictví OS do účetnictví zřizovatele, kdo je příjemcem nároku na odpočet DPH, jak se vypořádat se ziskem, popřípadě se ztrátou OS.

*Dá se říci, že o všech výše uvedených oblastech se účtuje pouze u zřizovatele, tj. v účetnictví OS tyto případy nejsou obsaženy. Ovšem OS musí nějaký “základní kapitál” mít. Protože OS a zahraniční PO jsou jedna společnost, tak zřizovatel svou OS vlastně „dotuje“ a k tomuto účelu slouží spojovací účet 395 - Vnitřní zúčtování, na kterém jsou tyto transakce zachyceny. Proto se také nemůže stát, že by OS spadla do povinného konkursu, protože i v případě, že bude ve ztrátě, tak jí její zřizovatel poskytne dostatek kapitálu. Pokud ovšem bude zřizovatel také vykazovat ztrátu, tak se OS konkursu nevyhne.*

*Je nutné si uvědomit, že OS zahraniční PO a její zahraniční zřizovatel tvoří*

*dohromady jednu společnost, která však vede účetnictví jednak odděleně, tak rovněž zřizovatel vede účetnictví za svou obchodní společnost a veškerý majetek, kapitál, zisk nebo ztráta je vlastně stále zřizovatele.*

## **4. Praktická aplikace účtování v konkrétní organizační složce**

V kapitole se zaměřím na konkrétní existující OS podniku zahraniční PO v ČR s konkrétními účetními případy. OS byla zřízena v roce 2008 polskou PO. Jsou zde zastoupeny všechny druhy účetních operací OS, ale pouze v omezeném množství.

### **4.1 Popis konkrétní organizační složky podniku zahraniční právnické osoby v České republice**

Pro svou diplomovou práci jsem se rozhodla čerpat informace z účetnictví společnosti Hart Sp.z o.o. , která vznikla v roce 1990 ve městě Opole v Polsku. Základní kapitál společnosti činil 4 550 000 PLN (29 506 750 CZK)<sup>17</sup> a nyní má sedmnáct poboček po celém Polsku. Předmětem její činnosti je velkoobchodní prodej náhradních dílů na osobní a dodávkové automobily západní a japonské výroby a také balení zboží pod značkou HART. Nabídka HART je směřována do velkoobchodů a prodejen náhradních dílů.

Od 27. 8. 2008 se pobočka společnosti Hart Sp.z o.o. s názvem Hart Sp.z o.o., organizační složka nachází také v ČR a to na ulici Ostravská ve Sviadnově. Předmětem činnosti této OS jsou:

- reklamní činnosti,
- pronájem a leasing výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost,
- činnosti v oblasti informačních technologií,
- opravy a údržba motorových vozidel, kromě motocyklů,
- nesespecializovaný velkoobchod,
- ostatní maloobchod v nesespecializovaných prodejnách,
- zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení,
- instalace průmyslových stolů a zařízení.

---

<sup>17</sup> Přepočteno kursem 6, 485 Kč za 1 zlotý k 1. 1. 2008



## 4.2 Konkrétní vybrané účetní případy organizační složky

Následující část práce obsahuje účetní případy OS podniku společnosti Hart Sp.z o.o.. Jedná se pouze o určité vybrané účetní případy, tak aby byly zastoupeny všechny účtové třídy, které OS používá a byla na nich možná aplikace teoretické části z předcházející kapitoly. Částky jsou fiktivní, ale zvoleny tak, aby na nich bylo možno zhodnotit hospodaření skutečné OS. Vybrala jsem si účetnictví roku 2008, protože v tomto roce byla OS zřízena a jsou zde tedy zastoupeny účetní případy při jejím založení.

Zahajovací rozvahu ve standardní účetní jednotce – s.r.o. tvoří přinejmenším tyto účty:

- 221 - nově založený bankovní účet, který obsahuje složený základní kapitál, pokud je tam vložen,
- 411 - základní kapitál vložený na bankovní účet nebo do notářské úschovy,
- 365 - závazek za společníkem (společníky), který hradil zřizovací náklady,
- 381 - náklady příštího období, jež se skládají z jednotlivých výdajů, které přímo směřovaly k založení obchodní společnosti,
- 662 - na založeném bankovním účtu se obvykle načte také úrok,
- 384 - výnos příštího období z titulu bankovního úroku.

Zahajovací rozvaha (viz. Příloha č. 1) obsahuje zcela netypické účtování:

- 379 - závazek z titulu úhrady zřizovacích výdajů, které ale nehradil společník, nýbrž vedoucí OS,
- 411 - zcela chybí složený základní kapitál, který OS obvykle neskládá.

Ostatní účty (384, 662, 221) analogicky chybí.

## 4.2.1 Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

- Účet 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Tab. 4.1

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Žaluzie do kanceláře	53 242	022	042
	Účetní závěrka roku 2008	53 242	702	022

Vysvětlivky: 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, 042 – pořízení DHM, 702 – Konečný účet rozvážný, ID – Interní doklad

- Účet 042- Pořízení DHM

Tab. 4.2

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
FAP 1	Žaluzie do kanceláře	53 242	042	321
ID	Žaluzie kancelář	53 242	022	042
FAP 2	HW router	483	042	321
ID	Router	483	501	042
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: 042 – Pořízení DHM, 321 – Dodavatelé, 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, 501 – Spotřeba materiálu, ID – Interní doklad, FAP – Faktura přijatá

Účetní jednotka nakoupila vybavení do kanceláře v podobě žaluzií a routeru na fakturu. Zaúčtování je však u těchto dvou pořízených věcí rozdílné díky pořizovacím cenám. I když jsou obě zaúčtovány při vzniku závazku na účet 042 - Pořízení DHM, tak pro zařazení majetku jsou již použity rozdílné účty. A to u žaluzií účet 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí a pro svou nízkou pořizovací cenu je router zařazen přímo do nákladů na účet 501 - Spotřeba materiálu. Účet 042 - Pořízení DHM slouží pouze jako evidence nakoupeného majetku před přearazením na příslušné účty po uvedení do užívání, proto tento účet je po provedení všech operací nulový.

Evidence majetku, jeho pořízení a účtování je plně v souladu s českými účetními i daňovými předpisy. Majetkové právo je však na straně zřizovatele. Ten se také rozhoduje, zda uplatní odpisy ve své evidenci nebo v evidenci české OS.

V tomto případě se zřizovatel rozhodl nezahrnovat do obchodního majetku předměty do pořizovací ceny 40 tis Kč a evidovat pouze majetek podle odpisových skupin. Účetní jednotka (OS) by neměla opomenout tvorbu směrnic, které závazně hovoří o účtování dlouhodobého majetku. Upozorňuji na rozdílné daňové předpisy v jednotlivých zemích.

## 4.2.2 Účtová třída 1 - Zásoby

- Účet 112 - Materiál na skladě

Tab. 4.3

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Převod 12/2008 - reklamní předměty	21 108	112	132
ID - Výdejka ze skladu	Spotřeba 12/2008 - reklamní předměty	17 322	501	112
	Účetní závěrka roku 2008	3 786	702	112

Vysvětlivky: **112** – Materiál na skladě, **132** – Zboží na skladě a v prodejnách, **501** – Spotřeba materiálu, **702** – Konečný účet rozvážný, **ID** – Interní doklad

Uvedené účetní operace na účtu *112 - Materiál na skladě* proběhly k datu 31. 12. 2008. První případ se týká převedení materiálu na reklamní předměty z účtu *132 - Zboží na skladě a v prodejnách* na tento účet *112*. Účty *112* a *132* nemají žádný počáteční stav, ale protože je na účet *132* naskladněno zboží od zřizovatele přes účet *395- Vnitřní zúčtování*, může docházet k tomuto převodu z účtu *132* na účet *112*.

Druhá operace se již týká převedení části materiálu v podobě reklamních předmětů do spotřeby.

- Účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách

Tab. 4.4

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID - Výdejka ze skladu	Prodej za 12/2008- skladové ceny	11 389	504	132
ID - Výdejka ze skladu	Převod 12/2008 do jiných poboček	46 720	395	132
ID	Převod 12/2008 - reklamní předměty	21 108	112	132
ID - Výdejka ze skladu	Spotřeba 12/2008 - materiál ze skladu	6 555	501	132
ID - Příjemka na sklad	Naskladnění zboží 12/2008	389 264	132	395
	Účetní závěrka roku 2008	303 492	702	132

Vysvětlivky: **504** – Prodané zboží, **132** – Zboží na skladě a v prodejnách, **395** – Vnitřní zúčtování, **112** – Materiál na skladě, **501** – Spotřeba materiálu, **702** – Konečný účet rozvážný, **ID** – Interní doklad

Stejně jako u předchozího účtu jsou všechny uvedené účetní příklady zaúčtovány k 31. 12. 2008. Prodejem za skladové ceny se myslí vyskladnění zboží ze skladu při prodeji zboží. V této hodnotě se zboží zaúčtuje do nákladů a s prodejní přírůzkou je při vydávání faktur zaúčtováno na výnosový účet *604- tržby za zboží*.

Účet *395 - Vnitřní zúčtování* je zde použit pro převody materiálu mezi pobočkami. Na vrub účtu *132* se účtuje naskladnění zboží a ve prospěch tohoto účtu vyskladnění.

*Účtování zásob je podobně specifické jako účtování majetku. Vlastnické právo je na straně zřizovatele, do nákladů vstupuje na české straně - odpis skladové ceny při prodeji. Z daňového pohledu se jedná o bezúplatný převod, pohyb zboží tedy není registrován*

v přiznání k DPH.

Účetní jednotka stanovuje směrnici o tvorbě skladové ceny, která je do značné míry ovlivněna metodou používanou u zřizovatele. Nemalou roli z hlediska úspory zde hraje jednotný informační software – zřizovatel tak eliminuje náklady na provoz softwaru a dalších vyvolaných nákladů, protože používá pouze jeden software pro všechny OS v různých zemích a ne pro každou OS zvlášť. Zřizovatel přes informační systém rovněž provádí kontrolní činnost v OS.

#### 4.2.3 Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- Účet 211 - Pokladna

Tab. 4.5

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
PPD	Půjčka	12 000	211	379/30
VPD	Kolek	50	538	211
VPD	Ověření podpisu	113,44	518	211
VPD	DPH 19% - ověření podpisu	21,56	343/20	211
VPD	Záloha na telefonní hovory	2369	314/20	211
VPD	Poplatek	45	568	211
VPD	Reprezentace	94	513	211
VPD	Ostatní potřeby - pásky, fixy, tužka	244,53	501	211
VPD	DPH 19% - ostatní potřeby- pásky, fixy...	46,47	343/20	211
VPD	Oprava vozu- geometrie, silentbloky	346,2	511	211
VPD	DPH 19% - oprava vozu - geometrie...	65,8	343/20	211
PPD	Úhrada FAV 1 - prodej zboží	1621,73	211	311
PPD	Úhrada FAV 1 - prodej zboží - zaokrouhlení	0,27	211	648
VPD	Poštovné	125	518	211
	Účetní závěrka roku 2008	10 101	702	211

*Vysvětlivky: 211 – Pokladna, 379/30 – Jiné závazky, 538 – Ostatní daně a poplatky, 518 – Ostatní služby, 343/20 – DPH, 314/20 – poskytnuté provozní zálohy, 568 – Ostatní finanční náklady, 513 – Náklady na reprezentaci, 501 – spotřeba materiálu, 511 – Opravy a udržování, 311 – Odběratelé, 648 – Ostatní provozní výnosy, 702 – Konečný účet rozvázný, PPD – Příjmový pokladní doklad, VPD – Výdajový pokladní doklad, FAV – Faktura vydaná*

Účet 211 - Pokladna slouží k evidenci hotovosti v účetní jednotce. Zaznamenávají se zde úhrady zboží, služeb, materiálu a dalších výdajů OS, ale také různé příjmy v hotovosti. Všechny částky zde musí být zaokrouhleny na celé koruny, proto je u úhrady faktury vydané provedeno zaokrouhlení na částku 1 622 Kč, které je zaúčtováno ve prospěch účtu 648- *Ostatní provozní výnosy*.

Mezi základní specifika OS právě patří nejednotný provozní systém, který nerespektuje rozdílná pravidla v jednotlivých zemích. Účetní jednotka by při svém založení měla provést důkladnou analýzu a provést nezbytné kroky pro bezchybné fungování systémů.

Pro příklad uveďme právě zaokrouhlování na celé jednotky, které v Polsku neexistuje.

- Účet 221 - Bankovní účty

Tab. 4.6

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VBU	Založení vkladu HART Polsko	100 000	221	395
VBU	Poplatek	10	568	221
VBU	Vratka půjčky	12 000	379/30	221
VBU	Úhrada zřizovacích nákladů	22 000	379/30	221
VBU	Založení vkladu HART Polsko	130 000	221	395
VBU	Záloha na internet	2 400	314/20	221
VBU	Úhrada FAP 1 - žaluzie do kanceláře	63 357,98	321	221
VBU	Chybný příjem pro Hart Polsko	6 500	221	325/20
VBU	Úhrada FV 1 - refakturace nákladů - poštovné	6 300	221	395
VBU	Založení vkladu HART Polsko	50 000	221	395
VBU	Vratka chybné platby PPL	6 500	325/20	221
VBU	Úhrada FAP 2 - router	483	321	221
VBU	Založení vkladu HART Polsko	70 000	221	395
VBU	Úhrada FAV 2 - prodej zboží	10 823,50	221	311
VBU	Založení vkladu HART Polsko	20 000	221	395
VBU	Úhrada závazku - cestovné Opole	562	333	221
VBU	Úhrada závazku zálohy na služby 11/08	6 527	314/99	221
VBU	Založení vkladu HART Polsko	80 000	221	395
VBU	Úhrada závazku (mzdy listopad)	14 344	379/20	221
VBU	Úhrada závazku (odvod SP - listopad)	5 614	336/10	221
VBU	Úhrada závazku (odvod ZP - listopad)	2 406	336/20	221
VBU	Úhrada závazku (záloha na daň z příjmu za zaměstnance - listopad)	1 515	342	221
VBU	Úhrada FV 2 - příprava a distribuce zboží	5 137,25	221	395
VBU	Poplatky bance	500	568	221
	Účetní závěrka roku 2008	347 068,77	702	221

*Vysvětlivky: 221 – Bankovní účet, 395 – Vnitřní zúčtování, 568 – Ostatní finanční náklady, 379/20, 379/30 – Jiné závazky, 314/20, 314/99 – poskytnuté provozní zálohy, 321 – Dodavatelé, 325/20 – Ostatní závazky, 311 – Odběratelé, 333 – ostatní závazky vůči zaměstnancům, 336/10, 336/20 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 342 – Ostatní přímé daně, 568 – Ostatní finanční náklady, 702 – konečný účet rozvázný, VBU – Výpis z bankovního účtu, FAV – Faktura vydaná, FV – Faktura vydaná zřizovateli, FAP – Faktura přijatá*

Pohyby na bankovních účtech jsou velmi podobné běžné české obchodní společnosti. Jako výjimečný pohyb zde registrujeme převod peněžních prostředků ze strany zřizovatele, kdy přes účet 395 - Vnitřní zúčtování dodává organizační složce na bankovní účet peněžní prostředky potřebné k fungování společnosti.

U české PO by se na tomto účtu vyskytovaly například také platby mezi OS a finančním úřadem (např. vrácení DPH), ale u OS tyto platby probíhají přímo mezi finančním úřadem (dále jen „FÚ“) a zřizovatelem v zahraničí.

## 4.2.4 Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

- Účet 311 - Odběratelé

Tab. 4.7

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
FAV 1	Prodej zboží	1 362,74	311	604
FAV 1	DPH 19% - prodej zboží	258,99	311	343/20
PPD	Úhrada FAV 1 - prodej zboží	1 621,73	211	311
FAV 2	Prodej zboží	9 094,99	311	604
FAV 2	DPH 19% - prodej zboží	1 728,51	311	343/20
VBU	Úhrada FAV 3 - prodej zboží	10 823,5	221	311
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: **311** – Odběratelé, **604** – Tržby za zboží, **343/20** – DPH, **211** – Pokladna, **FAV** – Faktura vydaná, **PPD** – Příjmový pokladní doklad, **VBU** – Výpis z bankovního účtu

Na výše uvedený účet patří pohledávky za prodané zboží, služby nebo výrobky. Faktury jsou rozděleny na hodnotu bez DPH, která patří do výnosů společnosti přes účtovou skupinu 6 - Výnosy a samotné DPH, jež se načítá na účtu 343/20 - DPH a odvádí se místně příslušnému FÚ.

Výše jsem se zmínila, že OS má na starosti také zákazníky, kteří nakupují zboží přímo od zřizovatele. Na účtech 311 - Odběratelé a 604 – Tržby za zboží se ale evidují pouze odběratelské vztahy mezi zákazníky a OS.

- Účet 314/10 - Poskytnuté provozní zálohy

Tab. 4.8

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
PFZ 1	Záloha na služby 11/08	6 527,5	314/10	314/99
PFZ 2	Záloha na služby 12/08	6 527,5	314/10	314/99
	Účetní závěrka roku 2008	13 055	702	314/10

Vysvětlivky: **314/10**, **314/99** – Poskytnuté provozní zálohy, **702** – Konečný účet rozvázný, **PFZ** – Přijatá faktura zálohová

- 314/20 - Poskytnuté provozní zálohy

Tab. 4.9

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VBU	Záloha na internet	2 400	314/20	221
VPD	Záloha na telefonní hovory	2 369	314/20	211
ID	Úhrada FAP 3- internet	2 400	321	314/20
ID	Úhrada FAP 4- telefonní hovory	2 369	321	314/20
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: **314/20** – Poskytnuté provozní zálohy, **221** – Bankovní účet, **211** – Pokladna, **321** – Dodavatelé, **VBU** – Výpis z bankovního účtu, **VPD** – Výdajový pokladní doklad, **ID** – Interní doklad, **FAP** – Faktura přijatá

- Účet 314/99 - Poskytnuté provozní zálohy

Tab. 4.10

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
PFZ 1	Záloha na služby 11/08	6 527,5	314/10	314/99
VBU	Úhrada závazku - zálohy na služby 11/08	6 527,5	314/99	221
PFZ 2	Záloha na služby 12/08	6 527,5	314/10	314/99
	Účetní závěrka roku 2008	-6 527,5	702	314/99

Vysvětlivky: 314/10, 314/99 – poskytnuté provozní zálohy, 221 – Bankovní účty, 702 – konečný účet rozvázný, PFZ – Přijátá faktura zálohová, VBU – Výpis z bankovního účtu

Účetní jednotka účtuje zálohy v souladu s předpisy podrozvahně. Zvolila tedy zápis 314xxx/314099. Zachová tak možnost evidence zálohových faktur v informačním systému (nutné pro schvalování plateb nadřízeným pracovníkem) a současně nezvyšuje zůstatek na účtu 321 - Dodavatelé, který by takto zkresloval rozvahu na straně pasiv, resp. aktiv (314 - Poskytnuté provozní zálohy).

- Účet 321 - Dodavatelé

Tab. 4.11

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
FAP 1	Žaluzie do kanceláře	53 242	042	321
FAP 1	DPH 19% - žaluzie do kanceláře	10 115,98	343/20	321
VBU	Úhrada FAP 1 - žaluzie do kanceláře	63 357,98	321	221
FAP 2	HW router	483	042	321
VBU	Úhrada FAP 2 - router	483	321	221
FAP 3	Internet	2016,72	518	321
FAP 3	DPH 19% - internet	383,28	343/20	321
ID	Úhrada FAP 3 - internet	2 400	321	314/20
FAP 4	Telefonní hovory	1 990,67	518	321
FAP 4	DPH 19% - telefonní hovory	378,33	343/20	321
ID	Úhrada FAP 4 - telefonní hovory	2 369	321	314/20
FAP 5	Nájem Sviadnov 12/08	18 543	518	321
FAP 5	DPH 19% - nájem Sviadnov 12/08	3 523,17	343/20	321
	Účetní závěrka roku 2008	22 066,17	321	702

Vysvětlivky: 042 – Pořízení DHM, 321 – Dodavatelé, 343/20 – DPH, 221 – Bankovní účty, 518 – Ostatní služby, 314/20 – Poskytnuté provozní zálohy, 702 – konečný účet rozvázný, FAP – Faktura přijatá, VBU – Výpis z bankovního účtu, ID – Interní doklad

Na účtu 321 účtuje OS běžné závazky za dodavateli z obchodního styku, v tomto se naprosto neliší od běžné české obchodní společnosti. V žádném případě se zde nesmí zobrazit vztah mezi polským zřizovatelem a OS, protože mezi sebou nemají obchodně-závazkový vztah.

Faktury přijaté se také rozdělují na částku bez DPH, která však patří v tomto případě do nákladů přes účtovou skupinu 5 - Náklady a DPH, které snižuje konečnou hodnotu účtu 343/20 - DPH. Tzn., že o tuto odečtenou hodnotu DPH OS vykáže FÚ menší částku v přiznání k DPH.

- Účet 325/10 - Ostatní závazky

Tab. 4.12

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Zákonné pojištění - 4. kvartál 2008	1 096	548/20	325/10
	Účetní závěrka roku 2008	1 096	325/10	702

Vysvětlivky: 548/20 – Ostatní provozní náklady, 325/10 – Ostatní závazky, 702 – Konečný účet rozvázný, ID – Interní doklad

- Účet 325/20 - Ostatní závazky

Tab. 4.13

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VBU	Chybný příjem pro HART Polska	6 500	221	325/20
VBU	Vratka chybné platby PPL	6 500	325/20	221
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: 221 – bankovní účty, 325/20 – Ostatní závazky, VBU – Výpis z bankovního účtu

Účetní jednotka účtuje do seznamu ostatních závazků (potažmo na účet 325) ostatní závazkové vztahy, které podle Směrnice o oběhu účetních dokladů nezařadila mezi běžné faktury. Už tento pojem je velmi zavádějící, české právo nezná termín „faktura“ či jiné konkrétní označení závazkového dokladu. OS zde tedy účtuje závazky bez předpisu. Jejich věcnou náplň určují smlouvy, splátkové kalendáře, povinnosti, které určuje přímo zákon, např. zákonné pojištění zaměstnanců.

V našem konkrétním případě jsou to, mimo zákonné pojištění, chybné platby, které má účetní jednotka povinnost vrátit. Účetní jednotka rozlišuje analytikou náplň jednotlivých závazkových účtů.

K účtové skupině 31x a 32x u OS dodávám, že i zde sledujeme promlčení jednotlivých pohledávek a závazků. V obchodních odběratelsko-dodavatelských smlouvách mezi českým zákazníkem a OS nebo zřizovatelem může být sjednáno, že případný právní spor, vyplývající z existence pohledávky či závazku, může být řešen u obchodního soudu v zemi zřizovatele.

- Účet 331- Zaměstnanci

Tab. 4.14

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Hrubá mzda - listopad 08	17 820	521	331
ID	Vyúčtování mzdy - listopad 08	14 344	331	379/20
ID	Novák Petr - záloha na daň z příjmu	1 515	331	342
ID	Novák Petr - ZP	802	331	336/20
ID	Novák Petr - SP	1 159	331	336/10
ID	Hrubá mzda- prosinec 08	17 820	521	331
ID	KS 379/20	14 344	379/20	331
ID	Vyúčtování mzdy - prosinec 08	14 344	331	379/20
ID	Novák Petr - záloha na daň z příjmu	1 515	331	342



ID	Novák Petr - ZP	802	331	336/20
ID	Novák Petr - SP	1 159	331	336/10
	Účetní závěrka roku 2008	14 344	331	702

*Vysvětlivky: 521 – Mzdové náklady, 331 – Zaměstnanci, 379/20 – Jiné závazky, 342 – Ostatní přímé daně, 336/10, 336/20 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 702 – Konečný účet rozvážný, ID – Interní doklad*

Pro zúčtování mezd slouží účet 331 - *Zaměstnanci*. Hrubá mzda se jako závazek vůči zaměstnancům každý měsíc zaúčtuje do mzdových nákladů a postupně se tento závazek snižuje přeúčtováním na další závazky. Čistá mzda ve prospěch účtu 379/20 - *Jiné závazky*, záloha na daň z příjmů ve prospěch účtu 342 - *Ostatní přímé daně* a sociální a zdravotní pojištění jsou analyticky rozděleny na účtu 336 - *Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP* a tyto závazky jsou již hrazeny z bankovního účtu.

- Účet 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům

Tab. 4.15

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Cestovné Opole	562	512	333
VBU	Úhrada ID - cestovné Opole	562	333	221
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

*Vysvětlivky: 512 – Cestovné, 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům, 221 – Bankovní účty, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu*

Náklady zaměstnanců spojené s výkonem práce se účtují ve prospěch účtu 333 - *Ostatní závazky vůči zaměstnancům* a na vrub příslušného nákladového účtu. Po splacení výdajů zaměstnanci se tento účet vynuluje.

Upozorňuji na skutečnost, že pracovní cesta zaměstnance na pracoviště zřizovatele je rovněž cesta, při které má zaměstnanec právo na cestovní náhrady.

- Účet 336/10 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Tab. 4.16

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Novák Petr - SP (listopad)	1 159	331	336/10
ID	Odvod za zaměstnavatele - listopad	4 455	524/10	336/10
VBU	Úhrada závazku - listopad	5 614	336/10	221
ID	Novák Petr - SP (prosinec)	1 159	331	336/10
ID	Odvod za zaměstnavatele - prosinec	4 455	524/10	336/10
	Účetní závěrka roku 2008	5 614	336/10	702

*Vysvětlivky: 331 – Zaměstnanci, 336/10 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 524/10 – Zákonné SP, 221 – Bankovní účty, 702 – Konečný účet rozvážný, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu*

- Účet 336/20 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Tab. 4.17

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Novák Petr - ZP (listopad)	802	331	336/20
ID	Odvod za zaměstnavatele - listopad	1 604	524/20	336/20
VBU	Úhrada závazku - listopad	2 406	336/20	221

ID	Novák Petr - ZP (prosinec)	802	331	336/20
ID	Odvod za zaměstnavatele - prosinec	1 604	524/20	336/20
	Účetní závěrka roku 2008	2 406	336/20	702

Vysvětlivky: 331 – Zaměstnanci, 336/20 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 524/20 – Zákonné SP, 221 – Bankovní účty, 702 – Konečný účet rozvážný, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu

Účet 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP je analyticky rozdělen na účty 336/10, který se týká SP a 336/20, týkající se ZP. Kromě odvodu pojištění z hrubé mzdy zaměstnanců patří na tento účet také odvod pojištění za zaměstnance, které odvádí zaměstnavatel.

- Účet 342 - Ostatní přímé daně

Tab. 4.18

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Novák Petr - záloha na DzP- listopad	1 515	331	342
VBU	Úhrada závazku	1 515	342	221
ID	Novák Petr - záloha na DzP- prosinec	1 515	331	342
	Účetní závěrka roku 2008	1 515	342	702

Vysvětlivky: 331 – Zaměstnanci, 342 – Ostatní přímé daně, 221 – Bankovní účty, 702 – Konečný účet rozvážný, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu

OS zaměstnává zaměstnance a to v tomto případě české i polské národnosti. Tito plně podléhají pracovnímu právu ČR, jsou zde rovněž zdravotně i sociálně pojištěni. Zaměstnanci mají nárok na slevy z vypočtené daně a odpočitatelné položky ze základu daně.

Stejně jako běžná česká firma také OS zúčtovává své daňové povinnosti na přehledech k 20. únoru každého roku a předkládá místně příslušnému FÚ.

- Účet 343/20 - DPH

Tab. 4.19

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VPD	DPH 19% - ověření podpisu	21,56	343/20	211
FAP 1	DPH 19% - žaluzie do kanceláře	10 115,98	343/20	321
ID	Přiznání DPH 3. Q. 2008	10 137,54	343/99	343/20
FAP 3	DPH 19% - internet	383,28	343/20	321
VPD	DPH 19% - pásky fixy...	46,47	343/20	211
VPD	DPH 19% - oprava vozu- geometrie	65,8	343/20	211
FAP 4	DPH 19% - telefonní poplatky	378,33	343/20	321
FAP 5	DPH 19% - nájem Sviadnov	3 523,17	343/20	321
FAV 1	DPH 19% - prodej zboží	258,99	311	343/20
FAV 2	DPH 19% - prodej zboží	1 728,51	311	343/20
ID	Přiznání DPH 4. Q. 2008	2 409,55	343/99	343/20
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: 343/20, 343/99 – DPH, 211 – Pokladna, 321 – Dodavatelé, VPD – Výdajový pokladní doklad, FAP – Faktura přijatá, ID – Interní doklad, FAV – Faktura vydaná

Od DPH přiznaného za poskytnutá plnění se odečítá DPH za přijatá plnění. Ve 3. kvartále neprodala OS žádné zboží a měla pouze výdaj, proto měla nárok na zaplacení tohoto

DPH od FÚ. Ve 4. kvartále sice už OS nějaké zboží prodala, ale stále ještě měla větší výdej než příjem a proto má opět nárok na vrácení DPH od FÚ.

V praxi se používají u účtu 343 - DPH analytické účty pro účtování základní a snížené sazby DPH. Protože zde není žádná transakce se sníženou sazbou daně, tak je zatím účet 343/10 nevyužit.

- Účet 343/99 - DPH

Tab. 4.20

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Přiznání k DPH 3. Q. 2008	10 137,54	343/99	343/20
ID	DPH 3. Q. 08 - zaokrouhlení	0,46	343/99	648/10
ID	Přiznání k DPH 4. Q. 2008	2 409,55	343/99	343/20
ID	DPH 4. Q. 08 - zaokrouhlení	0,45	343/99	648/10
	Účetní závěrka roku 2008	- 12 548	343/99	702

Vysvětlivky: 343/20, 343/99 – DPH, 648/10 – Ostatní provozní výnosy, 702 – Konečný účet rozvázný, ID – Interní doklad

Pro zúčtování DPH s FÚ se výsledná hodnota účtu 343/20, popřípadě také účtu 343/10 přeúčtuje na vrub analytického účtu 343/99. U běžné české PO by se tento účet po zaplacení od FÚ vynuloval, ale jak již bylo napsáno výše, tak úhrada od FÚ je připsána přímo na účet zřizovatele.

OS řeší situaci, kdy má účet 343/99 zůstatek, který již nikdy nebude ze strany FÚ zaplacen tak, že odepíše konečný stav na vrub účtu 395 - Vnitřní zúčtování a srovná tak své vztahy se zřizovatelem.

OS účtuje o DPH podle platných českých právních norem. V předepsaných termínech (čtvrtletně) zúčtovává své vztahy v přiznání k DPH a toto předkládá správci daně místně příslušného FÚ.

- Účet 379/10 - Jiné závazky

Tab. 4.21

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Zúčtování 395	787 344	395	379/10
	Účetní závěrka roku 2008	787 344	379/10	702

Vysvětlivky: 395 – Vnitřní zúčtování, 379/10 – Jiné závazky, 702 – Konečný účet rozvázný, ID – Interní doklad

Na účtu 395 - Vnitřní zúčtování se evidují zúčtovací vztahy se zřizovatelem a k rozváznému dni se zůstatek účtu přeúčtuje na analytický účet 379/10 - Jiné závazky. Vzhledem k tomu, že OS vykazuje v uvedeném období ztrátu, saldo plateb vykazuje záporný zůstatek z pohledu OS - k rozváznému dni se přeúčtuje na vrub závazků.

- Účet 379/20 - Jiné závazky

Tab. 4.22

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Vyúčtování mzdy - listopad 08	14 344	331	379/20
VBU	Úhrada závazku - listopad 08	14 344	379/20	221
ID	KS 379/20	14 344	379/20	331
ID	Vyúčtování mzdy - prosinec 08	14 344	331	379/20
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: 331 – Zaměstnanci, 379/20 – Jiné závazky, 221 – Bankovní účty, ID – Interní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu

Účet slouží pro zaúčtování vyplacení čisté mzdy zaměstnancům. Z důvodu toho, že se mzda za určitý měsíc vyplácí až ve druhé polovině měsíce následujícího, tak na konci roku dochází k situaci, kdy je za měsíc prosinec mzda pouze vyúčtována, ale neuhrazená. Proto se tato mzda za prosinec přeúčtuje zpátky na účet 331 - Zaměstnanci, aby zůstatek na tomto účtu byl nulový a úhrada mzdy a účetní operace s ní spojené se provedou v lednu následujícího roku.

- Účet 379/30 - Jiné závazky

Tab. 4.23

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Počáteční stav roku 2008	22 000	701	379/30
PPD	Půjčka od jiného podnikatelského subjektu	12 000	211	379/30
VBU	Vratka půjčky	12 000	379/30	221
VBU	Úhrada zřizovacích nákladů	22 000	379/30	221
	Účetní závěrka roku 2008	0	379/30	702

Vysvětlivky: 701 – Počáteční účet rozvázný, 379/30 – Jiné závazky, 221 – Bankovní účty, 702 – Konečný účet rozvázný, ID – Interní doklad, PPD – Příjmový pokladní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu

Kromě půjčky, která byla vrácena je zde také počáteční stav účtu 379/30 - Jiné závazky, jež zahrnuje zřizovací výdaje před začátkem účetnictví OS a tyto zřizovací výdaje byly v plné výši zaplacený z bankovního účtu.

- Účet 381 - Náklady příštích období

Tab. 4.24

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Počáteční stav roku 2008	10 850	381	701
ID	Zřizovací výdaje do nákladů	10 850	518	381
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: 381 – Náklady příštích období, 701 – Počáteční účet rozvázný, 518 – Ostatní služby, ID – Interní doklad

Zřizovací výdaje byly zaplacený již před začátkem účetnictví a po zřízení OS přeúčtovány na vrub nákladů na účet 518 - Ostatní služby.

- Účet 383 - Výdaje příštích období

Tab. 4.25

Účetní doklad	Účetní případ	částka	MD	D
ID	Telefonní služby 12/08	7 633	518	383
	Účetní závěrka roku 2008	7 633	383	702

Vysvětlivky: 518 – Ostatní služby, 383 – Výdaje příštích období, 702 – Konečný účet rozvázný, ID – Interní doklad

Protože se telefonní služby platí až v následujícím měsíci, v tomto případě tedy až v lednu příštího roku, tak jsou telefonní služby zaúčtovány zatím pouze jako náklad a až v roce 2009 po zaplacení bude hodnota služby zaúčtována také jako výdaj.

- Účet 389 - Dohadné účty pasivní

Tab. 4.26

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Zúčtování záloh - dohad	13 055	502	389
	Účetní závěrka roku 2008	13 055	389	702

Vysvětlivky: 502 – Spotřeba energie, 389 – Dohadné účty pasivní, 702 – Konečný účet rozvázný, ID – Interní doklad

Jedná se o nevyfakturované dodávky energie.

- Účet 395 - Vnitřní zúčtování

Tab. 4.27

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VBU	Založení vkladu HART Polsko	100 000	221	395
VBU	Založení vkladu HART Polsko	130 000	221	395
FV 1	Refakturace nákladů- poštovné	6 300	395	602
VBU	Úhrada FV 1	6 300	221	395
VBU	Založení vkladu HART Polsko	50 000	221	395
VBU	Založení vkladu HART Polsko	70 000	221	395
VBU	Založení vkladu HART Polsko	20 000	221	395
VBU	Založení vkladu HART Polsko	80 000	221	395
FV 2	Příprava, distribuce zboží	5 137,25	395	602
VBU	Úhrada FV 2 - příprava a distribuce zboží	5 137,25	221	395
FV 3	Refakturace nákladů	5 200	395	602
ID - Výdejka ze skladu	Převod 12/2008 do jiných poboček	46 720	395	132
ID - Příjemka na sklad	Naskladněné zboží 12/2008	389 264	132	395
ID	Zúčtování 395	787 344	395	379/10
	Účetní závěrka roku 2008	0	-	-

Vysvětlivky: 221 – bankovní účty, 395 – Vnitřní zúčtování, 602 – tržby z prodeje služeb, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách, 379/10 – Jiné závazky, VBU – Výpis z bankovního účtu, FV – Faktury vydané zřizovateli, ID – Interní doklad

Na obrazech účtu 395 - Vnitřní zúčtování registrujeme vztahy mezi OS a zřizovatelem a také mezi ostatními OS (např. Litva). Zřizovatel přeúčtovává část nákladů, které přímo souvisejí s provozem OS na vrub nákladů této OS. Musím zde, ale konstatovat, že nepřeúčtovává adekvátní část výnosů, které jí OS zabezpečuje. Domnívám se, že výsledek hospodaření (jak se ukáže v dalších účtových třídách) je velmi zkreslený. Zřizovatel zřejmě neměl v úmyslu vést manažerské účtování a sledovat tak přesně výkonnost jednotlivých částí

podniku.

Na konci účetního období je zůstatek účtu přeúčtován ve prospěch účtu závazků tak, aby byl konečný zůstatek účtu nulový.

#### 4.2.5 Účtová třída 5 - Náklady

- Účet 501 - Spotřeba materiálu

Tab. 4.28

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID - Výdejka ze skladu	Spotřeba 12/2008 - reklamní předměty	17 322	501	112
ID	Router	483	501	042
ID - Výdejka ze skladu	Spotřeba 12/08 materiál ze skladu	6 555	501	132
VPD	Ostatní spotřeba - páska, fixy, tužka...	244,53	501	211
	Účetní závěrka roku 2008	24 604,53	710	501

Vysvětlivky: **501** – Spotřeba materiálu, **112** – Materiál na skladě, **042** – Pořízení DHM, **132** – Zboží na skladě a v prodejnách, **211** – Pokladna, **710** – Účet zisků a ztrát, **ID** – Interní doklad, **VPD** – Výdajový pokladní doklad

Spotřebou materiálu jsou myšleny nákupy či spotřeby běžných režijních položek, materiálu ze skladu apod. Na účet 501 se také účtuje drobný hmotný majetek, který není zahrnut do účtové skupiny 02x - DHM (odpisovaný).

- Účet 502 - Spotřeba energie

Tab. 4.29

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Zúčtování záloh - dohad	13 055	502	389
	Účetní závěrka roku 2008	13 055	710	502

Vysvětlivky: **502** – Spotřeba energie, **389** – Dohadné účty pasivní, **710** – Účet zisků a ztrát, **ID** – Interní doklad

- Účet 504 - Prodané zboží

Tab. 4.30

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID - Výdejka ze skladu	Prodej za 12/2008 - skladové ceny	11 389	504	132
	Účetní závěrka roku 2008	11 389	710	504

Vysvětlivky: **504** – Prodané zboží, **132** – Zboží na skladě a v prodejnách, **710** – Účet zisků a ztrát, **ID** – Interní doklad

Vyskladnění zboží ze skladu se sice zaúčtuje jako náklad, ale prodané zboží i s prodejní přírůžkou se eviduje jako výnos.

- Účet 511 - Opravy a udržování

Tab. 4.31

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VPD	Oprava vozu - geometrie...	346,2	511	211
	Účetní závěrka roku 2008	346,2	710	511

Vysvětlivky: **511** – Opravy a udržování, **211** – Pokladna, **710** – Účet zisků a ztrát, **VPD** – Výdajový pokladní doklad

- Účet 512- Cestovné

Tab. 4.32

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Cestovné - Opole	562	512	333
	Účetní závěrka roku 2008	562	710	512

Vysvětlivky: 512 – Cestovné, 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům, 710 – Účet zisků a ztrát, ID – Interní doklad

Zaučtování cestovních nákladů zaměstnanci za pracovní cestu do Polska ke zřizovateli.

- Účet 513 - Náklady na reprezentaci

Tab. 4.33

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VPD	Reprezentace	94	513	211
	Účetní závěrka roku 2008	94	710	513

Vysvětlivky: 513 – Náklady na reprezentaci, 211 – Pokladna, 710 – Účet zisků a ztrát, VPD – Výdajový pokladní doklad

Náklady na reprezentaci jsou náklady daňově neuznatelné a patří mezi ně nejčastěji náklady na pohoštění, občerstvení a dary.

- Účet 518 - Ostatní služby

Tab. 4.34

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VPD	Ověření podpisu	113,44	518	211
VPD	Poštovné	125	518	211
FAP 3	Internet	2 016,72	518	321
FAP 4	Telefonní poplatky	1 990,67	518	321
FAP 5	Nájem Sviadnov 12/08	18 543	518	321
ID	Zřizovací výdaje do nákladů	10 850	518	381
ID	Telefonní poplatky	7 633	518	383
	Účetní závěrka roku 2008	41 271,83	710	518

Vysvětlivky: 518 – Ostatní služby, 211 – Pokladna, 321 – Dodavatelé, 381 – náklady příštích období, 383 – Výdaje příštích období, 710 – Účet zisků a ztrát, VPD – Výdajový pokladní doklad, FAP – Faktury přijaté, ID – Interní doklady

V praxi se pro větší přehlednost používají pro často opakované náklady analytické účty. Zde nejsou použity, protože jsem zvolila různé druhy nákladů na nákup služeb.

- Účet 521 - Mzdové náklady

Tab. 4.35

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Hrubá mzda - listopad 2008	17 820	521	331
ID	Hrubá mzda - prosinec 2008	17 820	521	331
	Účetní závěrka roku 2008	35 640	710	521

Vysvětlivky: 521 – Mzdové náklady, 331 – Zaměstnanci, 710 – Účet zisků a ztrát, 521- Mzdové náklady, ID – Interní doklady

Hrubá mzda představuje osobní náklady společnosti, které jsou v tomto případě daleko vyšší, než tržby společnosti. Tento stav by u běžné PO nebyl možný, jelikož by nebylo

tyto náklady z čeho financovat. Ovšem organizační složce toto financování zaručí zřizovatel.

- Účet 524/10 - Zákonné sociální pojištění

Tab. 4.36

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Odvod za zaměstnavatele - listopad	4 455	524/10	336/10
ID	Odvod za zaměstnavatele - prosinec	4 455	524/10	336/10
	Účetní závěrka roku 2008	8 910	710	524/10

Vysvětlivky: 524/10 – Zákonné SP, 336/10 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 710 – Účet zisků a ztrát, ID – Interní doklad

- Účet 524/20 - Zákonné sociální pojištění

Tab. 4.37

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Odvod za zaměstnavatele - listopad	1 604	524/20	336/20
ID	Odvod za zaměstnavatele - prosinec	1 604	524/20	336/20
	Účetní závěrka roku 2008	3 208	710	524/10

Vysvětlivky: 524/20 – Zákonné SP, 336/20 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, 710 – Účet zisků a ztrát, ID – Interní doklad

- Účet 538 - Ostatní daně a poplatky

Tab. 4.38

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VPD	Kolek	50	538	211
	Účetní závěrka roku 2008	50	710	538

Vysvětlivky: 538 – Ostatní daně a poplatky, 211 – Pokladna, 710 – Účet zisků a ztrát, PVD – Výdajový pokladní doklad

- Účet 548/20- Ostatní provozní náklady

Tab. 4.39

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
ID	Zákonné pojištění - 4. Q. 2008	1 096	548/20	325/10
	Účetní závěrka roku 2008	1 096	710	548/20

Vysvětlivky: 548/20 – Zákonné SP, 325/10 – Ostatní závazky, 710 – Účet zisků a ztrát, ID – Interní doklad

- Účet 568 - Ostatní finanční náklady

Tab. 4.40

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VPD	Poplatek	45	568	211
VBU	Poplatek	10	568	221
VBU	Poplatek bance	500	568	221
	Účetní závěrka roku 2008	555	710	568

Vysvětlivky: 568 – Ostatní finanční náklady, 211 – Pokladna, 221 – Bankovní účty, 710 – Účet zisků a ztrát, VPD – Výdajový pokladní doklad, VBU – Výpis z bankovního účtu



## 4.2.6 Účtová třída 6 - Výnosy

- Účet 602 - Tržby z prodeje služeb

Tab. 4.41

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
FV 1	Refakturace nákladů - poštovné	6 300	395	602
FV 2	Příprava, distribuce zboží	5 137,25	395	602
FV 3	Refakturace nákladů	5 200	395	602
	Účetní závěrka roku 2008	16 637,25	602	710

Vysvětlivky: 395 – Vnitřní zúčtování, 602 – tržby z prodeje služeb, 710 – Účet zisků a ztrát, FV – Faktury vydané zřizovateli

Zřizovatel zde přeúčtovává výnosy spojené s OS, je to ovšem pouze část výnosů, které OS zřizovateli přináší, jak již bylo zmíněno u účtu 395 - Vnitřní zúčtování.

- Účet 604 - Tržby za zboží

Tab. 4.42

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
FAV 1	Prodej zboží	1 362,74	311	604
FAV 2	Prodej zboží	9 094,99	311	604
	Účetní závěrka roku 2008	10 457,73	604	710

Vysvětlivky: 311 – Odběratelé, 604 – Tržby za zboží, 710 – Účet zisků a ztrát, FAV – Faktury vydané

Tržby za zboží mají hodnotu vyskladněného zboží ve skladových cenách zvýšenou o prodejní přírůstek, tzv. marži.

- Účet 648 - Ostatní provozní výnosy

Tab. 4.43

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
PPD	Úhrada FAV 1 - zaokrouhlení	0,27	211	648
ID	Přiznání DPH 3. Q. zaokrouhlení	0,46	343/99	648
ID	Přiznání DPH 4. Q. zaokrouhlení	0,45	343/99	648
	Účetní závěrka roku 2008	1,18	648	710

Vysvětlivky: 211 – Pokladna, 648 – Ostatní provozní výnosy, 710 – Účet zisků a ztrát, PPD – Příjmový pokladní doklad, ID – Interní doklad, FAV – Faktura vydaná

## 4.2.7 Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

- Účet 702 - Konečný účet rozvázný

Tab. 4.44

Účetní případ	Částka	MD	D
Účetní závěrka roku 2008	53 242	702	022
Účetní závěrka roku 2008	0	702	042
Účetní závěrka roku 2008	3 786	702	112
Účetní závěrka roku 2008	303 492	702	132
Účetní závěrka roku 2008	10 101	702	211
Účetní závěrka roku 2008	351 691,27	702	221
Účetní závěrka roku 2008	0	702	311
Účetní závěrka roku 2008	13 055	702	314/10
Účetní závěrka roku 2008	0	702	314/20

Účetní závěrka roku 2008	-6 527,5	702	314/99
Účetní závěrka roku 2008	22 066,17	321	702
Účetní závěrka roku 2008	1 096	325/10	702
Účetní závěrka roku 2008	0	325/20	702
Účetní závěrka roku 2008	14 344	331	702
Účetní závěrka roku 2008	0	333	702
Účetní závěrka roku 2008	5 614	336/10	702
Účetní závěrka roku 2008	2 406	336/20	702
Účetní závěrka roku 2008	1 515	342	702
Účetní závěrka roku 2008	0	343/20	702
Účetní závěrka roku 2008	-12 548	343/99	702
Účetní závěrka roku 2008	787 344	379/10	702
Účetní závěrka roku 2008	0	379/20	702
Účetní závěrka roku 2008	0	379/30	702
Účetní závěrka roku 2008	0	381	702
Účetní závěrka roku 2008	7 633	383	702
Účetní závěrka roku 2008	13 055	389	702
Účetní závěrka roku 2008	0	395	702
Účetní závěrka roku 2008	113 685,4	702	710

Vysvětlivky: **702** – konečný účet rozvážný, **022** – samostatné movité věci a soubory movitých věcí, **042** – Pořízení DHM, **112** – Materiál na skladě, **132** – Zboží na skladě a v prodejnách, **211** – Pokladna, **221** – Bankovní účty, **311** – Odběratelé, **314** – Poskytnuté provozní zálohy, **321** – Dodavatelé, **325** – Ostatní závazky, **331** – Zaměstnanci, **333** – Ostatní závazky vůči zaměstnancům, **336** – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a ZP, **342** – Ostatní přímé daně, **343** – DPH, **379** – Jiné závazky, **381** – Náklady příštích období, **383** – Výdaje příštích období, **389** – dohadné účty pasivní, **395** – Vnitřní zúčtování, **710** – účet zisků a ztrát

Konečné stavy účtů 1. až 4. účtové třídy (v případě OS pouze 1. - 3.) se účtují ve prospěch nebo na vrub účtu **702 - Konečný účet rozvážný** podle toho, zda jsou konečné stavy kladné nebo záporné.

- Účet 710 - Účet zisků a ztrát

Tab. 4.45

Účetní případ	Částka	MD	D
Účetní závěrka roku 2008	24 604,53	710	501
Účetní závěrka roku 2008	13 055	710	502
Účetní závěrka roku 2008	11 389	710	504
Účetní závěrka roku 2008	346,2	710	511
Účetní závěrka roku 2008	562	710	512
Účetní závěrka roku 2008	94	710	513
Účetní závěrka roku 2008	41 271,83	710	518
Účetní závěrka roku 2008	35 640	710	521
Účetní závěrka roku 2008	8 910	710	524/10
Účetní závěrka roku 2008	3 208	710	524/20
Účetní závěrka roku 2008	50	710	538
Účetní závěrka roku 2008	1 196	710	548/20
Účetní závěrka roku 2008	555	710	568
Účetní závěrka roku 2008	16 637,25	602	710
Účetní závěrka roku 2008	10 457,73	604	710
Účetní závěrka roku 2008	1,18	648	710
Účetní závěrka roku 2008	113 685,4	710	702

Vysvětlivky: **710** – Účet zisků a ztrát, **501** – Spotřeba materiálu, **502** – Spotřeba energie, **504** – Prodané zboží, **511** – Opravy a udržování, **512** – Cestovné, **513** – náklady na reprezentaci, **518** – Ostatní služby, **521** – Mzdové náklady, **524** – zákonné SP, **538** – Ostatní daně a poplatky, **548** – Ostatní provozní náklady, **568** – Ostatní finanční náklady, **602** – Tržby z prodeje služeb, **604** – tržby za zboží, **648** – ostatní provozní výnosy, **702** – konečný účet rozvážný

Konečné stavy účtů účtových tříd 5 a 6 se stejným způsobem účtují na účet **710 -**

*Účet zisků a ztrát. Účty 702 - Konečný účet rozvážný a 710 se musí rovnat a vykazují nám hospodářský výsledek společnosti. U této OS by to byla tedy ztráta 113 685,4 Kč.*

#### **4.3 Závěrečné shrnutí 4. kapitoly**

*4. kapitolu diplomové práce jsem věnovala konkrétním účetním příkladům OS společnosti Hart Sp.z o.o. v roce jejího založení. Z účtu 395 - Vnitřní zúčtování je tedy patrné, jak OS získává potřebný kapitál, aby mohla svou činnost vykonávat a jak se na konci účetního období zvýší účet 379 - Ostatní závazky v případě ztrátové činnosti, kterou tato OS vykazala. Není zde tedy vykázán žádný účet z účtové třídy 4 a také nejsou vytvořeny žádné odpisy ani rezervy. Také je na účtu 343/99 zřetelné, že OS má právo na odpočet daně, ale úhrada ze strany FÚ proběhla na účet spol. HART v Polsku.*

*I když OS společnosti HART vykazuje ztrátu 113 685,40 Kč a osobní náklady má několikanásobně vyšší, než tržby za prodej zboží, tak nadále může vykonávat svou činnost, protože potřebný kapitál pro fungování OS poskytne zřizovatel v Polsku.*

*Vyvstává otázka, zda se v takovém případě OS v ČR společnosti HART vyplatí, když vykazuje takovou ztrátu. Důvodem proč spol. HART OS v ČR provozuje, je lepší komunikace a styk s českými zákazníky, což přináší zřizovateli užitek v podobě příjmů, které neprocházejí účetnictvím OS, nýbrž jsou zúčtovány přímo u zřizovatele. Jedná se např. o reklamace, nebo zboží, které OS neposkytuje, ale pouze plní úlohu zprostředkovatele.*

## 5. Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na analýzu účetnictví organizačních složek zahraniční právnické osoby v České republice. Cílem práce bylo popsat tuto problematiku tak, aby byly vysvětleny veškeré záludnosti a odlišnosti od účetnictví české právnické osoby.

Druhá kapitola byla zaměřena na všeobecnou charakteristiku organizačních složek, kde jsem se zabývala jejími právními aspekty a problematikou zřízení a zániku organizačních složek. Pro účetní organizační složky jsou tyto oblasti také velice důležité a z této části diplomové práce vyplývá, že organizační složka podniku zahraniční právnické osoby nemá právní subjektivitu, protože se jedná o část podniku zahraniční právnické osoby a ne o samostatnou právnickou osobu.

V následující části jsem se zabývala specifiky účtování organizačních složek. Princip účtování je stejný jako u českých právnických osob, je zde však pár zásadních rozdílů, které účetní organizační složky musí řešit. Účetnictví organizačních složek není nikterak upraveno zákonem, a proto mnou navržený způsob účtování nemusí být jediný možný, ale je to způsob, který je správný. Hlavním rozdílem je absence 4. účtové skupiny, o které je účtováno u zřizovatele a k zúčtování vztahů mezi organizační složkou a zřizovatelem slouží účet 395-Vnitřní zúčtování. Zřizovatel a organizační složka jsou jedna společnost a tudíž zřizovatel vede účetnictví také za organizační složku, ale organizační složka má i vlastní účetnictví, které se v průběhu roku transformuje do účetnictví zřizovatele. Zde nastávají problémy s posouzením, které účetní případy mají být zaznamenány v účetnictví organizační složky, a které v účetnictví zřizovatele. Například DHM a DNM jsou stále majetkem zřizovatele a proto je výhodnější, když odpisy provádí pouze zřizovatel. O DPH sice účtuje organizační složka, ale peněžní vyrovnání s finančním úřadem již zajišťuje zřizovatel. Jak se vypořádat se všemi záludnostmi, jež účtování organizační složky přináší, jsem tedy vysvětlila ve třetí kapitole mé práce.

Ve čtvrté kapitole jsem aplikovala teoretické poznatky ze třetí kapitoly na účetnictví konkrétní organizační složky podniku polské právnické osoby. Použila jsem všechny druhy účetních případů, ale pouze v omezeném množství a se změněnými hodnotami, avšak způsobem, aby výsledek hospodaření odpovídal ztrátě, kterou vykazuje i vybraná organizační složka. V této části diplomové práce je zřetelné, jak se organizační složka v praxi vypořádává

s výše uvedenými obtížemi. Také se zde ukázalo, jakých výsledků organizační složka dosahuje. Kromě toho, že je ve ztrátě, tak její osobní náklady dosahují větších hodnot, než tržby za prodané zboží. Za normálních podmínek by byla činnost společnosti ohrožena, avšak organizační složka má svého zřizovatele, který ji pro další existenci poskytne finanční prostředky. Organizační složka pro něj totiž znamená daleko lepší komunikaci s českými zákazníky a v tom skryté výnosy, které se v účetnictví organizační složky neobjevují, ale jsou zaúčtovány přímo u zřizovatele.

Při absenci literatury zabývající se účetnictvím organizační složky podniku zahraniční právnické osoby byla tato diplomová práce zpracována tak, aby mohla zodpovědět případné nejasnosti, se kterými se účetní organizačních složek setkávají.

## Seznam použité literatury

### a) knihy:

BLECHOVÁ, B.; JANOUŠKOVÁ, J. *Podvojně účetnictví v příkladech 2009*. 9. vyd. Praha: Grada, 2009. 192 s. ISBN 978-80-247-2931-2.

KAŇKA, J. *Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby*. 1. vyd. Praha: LINDE, 2005. 96 s. ISBN 80-86131-54-8.

KOVANICOVÁ, D.; KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví: jak porozumět účetním výkazům*. 4. vyd. Praha: POLYGON, 1997. 248 s. ISBN 80-85967-47-2.

RUBÁKOVÁ, V. *Praktické účetní případy 2010*. 3. vyd. Praha: Grada, 2010. 168 s. ISBN 978-80-247-3207-7.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

### b) zákony:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

### c) elektronické monografie:

FORM ONLINE, Použití [on – line]. [cit. 8. ledna 2010]. Dostupný z: < [http://www.form-online.net/\\_cz/stranka.php?kam=pobočka](http://www.form-online.net/_cz/stranka.php?kam=pobočka)>.

Kurzy devizového trhu [on – line]. 2008, [cit. 14. března 2010]. Dostupný z: <

[http://www.cnb.cz/cs/financni\\_trhy/devizovy\\_trh/kurzy\\_devizoveho\\_trhu/denni\\_kurz.jsp](http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp)>.

Podnikání zahraničních osob prostřednictvím jejich podniku a organizační složky podniku v České republice [on – line]. 2005, [cit. 13. prosince 2009]. Dostupný z: <  
[http://pravniradce.ihned.cz/toISO-8859-2/1-10024760-17452170-F00000\\_d1-f3](http://pravniradce.ihned.cz/toISO-8859-2/1-10024760-17452170-F00000_d1-f3)>.

TPA Horwath, Organizační složky [on – line]. 2010, [cit. 16. února 2010]. Dostupný z: <  
<http://www.ecpm.cz/cz/clanky/176-organizacni-slozky>>.

d) prameny:

Účetní závěrka roku 2008 společnosti Hart Sp.z o.o., organizační složka.

## Seznam zkratek

ČR	Česká republika
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FÚ	Finanční úřad
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
OS	Organizační složka
OSŘ	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
PO	Právnícká osoba
SP	Sociální pojištění
TZ	Technické zhodnocení
ZP	Zdravotní pojištění



# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. 4. 2010

.....  
Hana Milanová

Adresa trvalého pobytu studenta:  
Fonovická 118, 742 83, O. - Klimkovice

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Rozvaha v plném rozsahu Hart Sp.z o.o., organizační složky k 30. 6. 2008

Příloha č. 2: Hlavní kniha Hart Sp.z o.o., organizační složky.

Příloha č. 3: Rozvaha v plném rozsahu Hart Sp.z o.o., organizační složky k 31. 12. 2008

Příloha č. 4: Výkaz zisku a ztráty Hart Sp.z o.o., organizační složky k 31. 12. 2008